

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS
FACULDADE DE DIREITO**

**DESVINCULAÇÃO DE RECEITAS DA UNIÃO E A EMENDA CONSTITUCIONAL
Nº 93 DE 2016: UMA ANÁLISE DA PERENIZAÇÃO DO MECANISMO E DE SEUS
VIESES DE (IN)CONSTITUCIONALIDADE**

LORENA SENRA FREITAS

**Rio de Janeiro
2018/1**

LORENA SENRA FREITAS

**DESVINCULAÇÃO DE RECEITAS DA UNIÃO E A EMENDA CONSTITUCIONAL
Nº 93 DE 2016: UMA ANÁLISE DA PERENIZAÇÃO DO MECANISMO E DE SEUS
VIESES DE (IN)CONSTITUCIONALIDADE**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação da **Professora Ms. Vanessa Huckleberry Portella Siqueira.**

**Rio de Janeiro
2018/1**

CIP - Catalogação na Publicação

F862d Freitas, Lorena Senra
Desvinculação de Receitas da União e a Emenda Constitucional nº 93 de 2016: uma análise da perenização do mecanismo e de seus vieses de (in)constitucionalidade / Lorena Senra Freitas. -- Rio de Janeiro, 2018.
118 f.

Orientadora: Vanessa Huckleberry Portella Siqueira.
Trabalho de conclusão de curso (graduação) - Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade de Direito, Bacharel em Direito, 2018.

1. Desvinculação de Receitas da União. 2. Direito Financeiro. 3. Federalismo fiscal. 4. Cláusulas pétreas. I. Siqueira, Vanessa Huckleberry Portella, orient. II. Título.

LORENA SENRA FREITAS

**DESVINCULAÇÃO DE RECEITAS DA UNIÃO E A EMENDA CONSTITUCIONAL
Nº 93 DE 2016: UMA ANÁLISE DA PERENIZAÇÃO DO MECANISMO E DE SEUS
VIESES DE (IN)CONSTITUCIONALIDADE**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação da **Professora Ms. Vanessa Huckleberry Portella Siqueira.**

Data de aprovação: __ / __ / ____.

Banca examinadora:

Orientadora

Membro da Banca

Membro da Banca

**Rio de Janeiro
2018/1**

“Mas permanece também a verdade de que todo fim na história constitui necessariamente um novo começo; esse começo é a promessa, a única ‘mensagem’ que o fim pode produzir. O começo, antes de tornar-se evento histórico, é a suprema capacidade do homem; politicamente equivale à liberdade do homem. [...] Cada novo nascimento garante esse começo; ele é, na verdade, cada um de nós.”

(Hannah Arendt)

RESUMO

A Desvinculação de Receitas da União (DRU) é um mecanismo financeiro que se propõe a tornar de livre alocação recursos originalmente vinculados. Em um cenário marcado pela excessiva rigidez orçamentária, o instrumento exsurge à guisa de contemporizar a exígua margem de discricionariedade regalada ao Chefe do Executivo quando da elaboração dos projetos das leis orçamentárias. Conquanto engendrada com caráter provisório, a DRU, prorrogada através da Emenda Constitucional nº 93 de 2016, desvela tendência de perenizar-se na realidade financeira nacional, pelo que insta perquirir a sua compatibilidade com o ordenamento jurídico, notadamente à luz dos limites materiais impingidos ao constituinte derivado. À vista de que o mecanismo proporciona concentração de receitas e tredestinação de recursos concebidos para o custeio de direitos fundamentais, esta monografia colima analisar os seus matizes de (in)constitucionalidade. Nesta senda, com apoio em pesquisa bibliográfica, e a partir do método hipotético-dedutivo, esmiúça-se o instrumento de desvinculação, com enfoque nas justificativas que lhe dão ensejo, em especial, a subversão do princípio da não-vinculação de impostos; ato contínuo, perscrutam-se os efeitos da DRU sobre as exações desvinculadas, quais sejam, as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico e as taxas, para, enfim, identificar como (e se) a DRU viola as cláusulas pétreas relativas ao pacto federativo, à separação de Poderes e aos direitos sociais.

Palavras-chave: Desvinculação de Receitas da União; Rigidez orçamentária; Cláusulas pétreas; Pacto federativo; Separação de Poderes; Direitos sociais.

ABSTRACT

The Federal Revenue Unearmarking (FRU) is a financial mechanism that seeks to ensure free allocation of resources originally earmarked. In a scenario of excessive budget rigidity, the instrument rises in order to extenuate the narrow discretion afforded to the Chief of the Executive branch when formulating the budgetary laws projects. Although designed as provisional, the FRU, extended by the Constitutional Amendment nº 93 of 2016, unveils a tendency of perpetuating itself on the national financial reality, for which is urged to analyze its compatibility with the Brazilian legal system, especially towards the material boundaries to constitution reform. Whereas the mechanism promotes revenues concentration and unearmarks resources conceived to finance fundamental rights, this work aims to analyze its potential unconstitutionality. Thereby, based on bibliographical research, and from the hypothetical-deductive method, the unearmarking instrument is detailed, focusing on its justifications, particularly the overthrow of non0-assignment principle; thereafter, the effects of FRU upon unearmarked tributes – social contributions, contributions for intervention in the economic domain and fees - are scanned with the purpose to identify how (and if) FRU infringes the immutable clauses that concerns federative pact, separation of Powers and social rights.

Keywords: Federal Revenue Unearmarking; Budget rigidity; Immutable clauses; Federative Pact; Separation of Powers; Social rights.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	7
O DIREITO FINANCEIRO CONSTITUCIONAL	10
1.1. Orçamento e direitos fundamentais: uma releitura do direito financeiro	10
1.2. O federalismo fiscal brasileiro	26
1.2.1. <i>O modelo federativo</i>	26
1.2.2. <i>A federação nas Constituições brasileiras</i>	30
1.2.3. <i>O federalismo fiscal brasileiro à luz da Constituição de 1988</i>	35
A DESVINCULAÇÃO DE RECEITAS DA UNIÃO	46
2.1. Histórico do mecanismo	46
2.2. A Emenda Constitucional nº 93 de 2016	51
2.3. Justificativas da criação e manutenção da DRU	53
A DESVINCULAÇÃO DE RECEITAS DA UNIÃO E O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL: UMA ANÁLISE DAS EXAÇÕES PARCIALMENTE DESAFETADAS	58
3.1. Teoria Quinquipartite e as espécies tributárias	58
3.2. O papel da DRU na desnaturação das contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico	61
3.3. A DRU, as taxas e a inobservância da “equivalência razoável”	74
OS VIESES DE (IN)CONSTITUCIONALIDADE DA DESVINCULAÇÃO DE RECEITAS DA UNIÃO	80
4.1. Dos limites matérias ao poder reformador	80
4.2. A DRU como instrumento de fraude ao Federalismo Fiscal	84
4.3. A DRU à luz da separação de Poderes	91
4.4. A DRU e a vulneração de direitos sociais	94
A DESVINCULAÇÃO DE RECEITAS DA UNIÃO PELO STF	102
CONCLUSÃO	105
REFERÊNCIAS	109

INTRODUÇÃO

A Desvinculação de Receitas da União (DRU) é um mecanismo financeiro que se presta a permitir a livre alocação de recursos originalmente vinculados. Enxertada no artigo 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) no ano de 2000, por obra do constituinte derivado, a DRU fora prorrogada pela quarta vez através da Emenda Constitucional (EC) nº 93 de 2016.

Seu surgimento, no entanto, remonta à implantação do Plano Real e ao Programa de Estabilização Econômica quando, em 1994, por ocasião da aprovação da Emenda Constitucional de Revisão nº 1, criou-se o Fundo Social de Emergência, através do artigo 71, do ADCT, com vistas a desvincular de quaisquer finalidades específicas, entre outros recursos, vinte por cento do produto da arrecadação de todos os impostos e contribuições da União. Em 1996, sob a alcunha de Fundo de Estabilização Fiscal, o mecanismo foi prorrogado pela Emenda Constitucional nº 10/1996 até 1997, e, ato contínuo, destinado a vigor até 1999, por obra da Emenda Constitucional nº 17 de 1997.

Tem-se, portanto, que, em 24 dos quase 30 anos da Constituição Federal de 1988 (CRFB), vigorou alguma sorte de mecanismo destinado a desvincular recursos originalmente afetados, sempre sob o mote de viabilizar a flexibilidade na confecção do orçamento.

Com efeito, o mecanismo imiscui-se em um cenário de excessiva rigidez orçamentária, posto que, não obstante os impostos, informados pelo princípio da não vinculação, voltarem-se ao custeio de despesas *uti universi*, as inúmeras exceções comportadas pelo princípio acabam por esvaziá-lo, tendo-se, na prática, verdadeira afetação do produto de impostos. Decorre desta subversão a exígua margem de discricionariedade outorgada ao Chefe do Executivo no momento da elaboração dos projetos das leis orçamentárias.

É neste contexto que erige a DRU, enquanto instrumento que promove a desvinculação “na ponta”, em nítido intento de amainar as consequências nefastas do engessamento das finanças.

No arcabouço hodierno, veiculado pela EC nº 93 de 2016, manteve-se a incidência sobre as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, substituindo-se, no

entanto, os impostos pelas taxas. Além de avultar para 30% o montante desafetado, logrou-se espraizar o mecanismo de desvinculação para Estados, Distrito Federal e Municípios, nos moldes tais como preconizam os artigos 76-A e 76-B do ADCT. Verifica-se, outrossim, que a Emenda destina-se a viger até 2023 e, conquanto promulgada em setembro de 2016, produz efeitos retroativos a partir de 1º de janeiro deste ano.

Entre as perplexidades suscitadas pelo instrumento, extrai-se do panorama ora expandido que, muito embora concebida como mecanismo provisório, à DRU confere-se incontestemente *animus* de perpetuação na realidade do Direito Constitucional Financeiro brasileiro, seja pela ausência de mudanças estruturais que permitam ao governo central prescindir do mecanismo seja pelos benefícios reflexos, notadamente a concentração de recursos no âmbito da União. Ululante, destarte, a importância de se discutir profundamente a sua adequação ao ordenamento pátrio, para além daquelas justificativas de verve eminentemente governamental que a tem fomentado.

Deveras, desde o advento do instrumento de desvinculação, ainda sob a roupagem de Fundo, a doutrina tem perscrutado seus possíveis matizes de inconstitucionalidade, haja vista a desafetação parcial de recursos advindos de tributos cuja destinação é constitucionalmente determinada, sobrepujando-se, ainda, os reflexos sobre a repartição obrigatória de receitas e o federalismo fiscal.

Diante deste cenário, a presente monografia tem como principal objeto o mecanismo da Desvinculação de Receitas da União, especialmente em sua nova faceta, à guisa de perquirir como (e se) o instrumento que desvincula parte do produto da arrecadação de contribuições especiais e taxas vilipendia cláusulas pétreas do artigo 60, §4º da CRFB.

Neste ensejo, no bojo do primeiro capítulo objetiva-se talhar as premissas que conduzirão o deslinde deste trabalho. Neste sentido, e visando a contextualizar o cenário no qual o mecanismo de desvinculação de receitas encontra-se inserto, lançar-se-ão luzes sobre questões importantes do direito financeiro no afã de descortinar o papel e as missões que o constituinte originário atribuiu a este ramo do direito na consecução do projeto da Constituição Cidadã. Sob esta perspectiva, apresentar-se-á um novel paradigma para o orçamento público, calcado, sobretudo, na visão humanística desenvolvida por Marcelo

Travassos. Ato contínuo, traz-se a lume breve análise da história e atributos do Estado federado, com enfoque no estágio atual do federalismo fiscal brasileiro.

O capítulo 2 propõe-se a apresentar o mecanismo de desvinculação de receitas, perpassando o seu processo evolutivo e principais características. Destacar-se-á, outrossim, o arquétipo veiculado pela Emenda constitucional nº 93 de 2016, que prorrogou a vigência da DRU até 2023. Perscrutar-se-ão, ainda, as justificativas que ensejaram sua criação e perenização no ordenamento brasileiro, trazendo à baila, nesta oportunidade, questões afetas à famigerada rigidez orçamentária.

Com vistas a delinear os impactos da Desvinculação de Receitas da União, o capítulo 3 destina-se a introduzir o Sistema Tributário Nacional, notadamente as espécies tributárias, sob os vieses da vinculação quanto à atividade estatal e à destinação. Em seguida, discorrer-se-á, detidamente, acerca das exações parcialmente desafetadas pela DRU, quais sejam, as contribuições sociais, contribuições de intervenção no domínio econômico e as taxas.

O capítulo 4 constitui o estudo central deste trabalho, prestando-se a discutir os matizes de (in)constitucionalidade ventilados pela doutrina. À guisa de cumprir este mister, serão brevemente abordados os limites materiais impingidos ao constituinte derivado. Em seguida, por ocasião da análise crítica ora proposta, a DRU será defrontada sob a perspectiva (i) do pacto federalista; (ii) do princípio da separação de Poderes e (iii) dos direitos sociais.

Por fim, no capítulo 5, debruçar-se-á sobre a jurisprudência do STF em relação à DRU.

CAPÍTULO 1

O DIREITO FINANCEIRO CONSTITUCIONAL

1.1. Orçamento e direitos fundamentais: uma releitura do direito financeiro

O século XX marcou a mudança de paradigma quanto ao papel das Constituições no ordenamento jurídico. Com efeito, após a 2ª Guerra Mundial, assiste-se a uma guinada no sentido de atribuir à norma constitucional o *status* de norma jurídica, em detrimento daquela concepção que relegava a Constituição a um matiz programático, como um documento meramente político.¹

O reconhecimento dessa força normativa² vem acompanhado do caráter vinculativo e obrigatório das disposições constitucionais; mais do que isso, a posição hierárquica da Constituição no ápice do ordenamento conduz à inarredável atração de todas as demais normas para a sua zona de influência, de sorte a irradiar o projeto constitucional para todos os campos do direito.³

É de se destacar que, no Brasil, este debate só teve lugar a partir do processo de redemocratização. Com o advento da Constituição brasileira de 1988 (CRFB), a doutrina e jurisprudência pátrias, trazendo consigo a experiência europeia, imbuíram-se da árdua tarefa

¹ BARROSO, Luís Roberto. Neoconstitucionalismo e constitucionalização do Direito (O triunfo tardio do direito constitucional no Brasil). *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 240, p. 1-42, abr. 2005. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/43618>>. Acesso em 03 maio 2018, p. 3-4. Ingo Sarlet leciona que “a noção da força normativa da Constituição, na acepção de Konrad Hesse, parte da premissa de que a Constituição, embora de forma mais ou menos limitada, contém sempre uma força própria capaz de motivar e ordenar a vida do Estado e da sociedade, um poder de ordenação e conformação que não reduz às forças políticas e sociais”. Ainda segundo o autor, os problemas jurídicos devem ser solucionados de sorte a dar primazia àquelas soluções que permitam a atualização normativa da constituição, garantindo a sua eficácia e permanência. Este processo é levado a efeito “mediante a devida consideração das possibilidades históricas e condições em processo de câmbio permanente, assegurando a atualização da constituição sem prejuízo de lhe imprimir a sua máxima construção e força jurídica (eficácia e efetividade)”. In MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel; SARLET, Ingo Wolfgang. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012. p. 183.

² Ainda que configure uma das premissas do neoconstitucionalismo, a força normativa da constituição não é um fenômeno exclusivo desta teoria. Neste sentido: SARMENTO, Daniel. O Neoconstitucionalismo no Brasil: Riscos e Possibilidades. In QUARESMA, Regina, OLIVEIRA, Maria Lúcia de Paula, OLIVEIRA, Farlei Martins Riccio de (coord.). *Neoconstitucionalismo*. 1 ed. Rio de Janeiro: Forense, p. 267-302, 2009. Disponível em: <<http://www.dsarmento.adv.br/content/3-publicacoes/15-o-neoconstitucionalismo-no-brasil-riscos-e-possibilidades/o-neoconstitucionalismo-no-brasil-riscos-e-possibilidades-daniel-sarmento.pdf>>. Acesso em: 03 maio 2018

³ BAPTISTA, Patrícia. CAPECCHI, Daniel. Se o direito administrativo fica, o direito constitucional não passa: perspectivas do direito público contemporâneo sobre uma velha questão. *Revista de Direito da Cidade*, Rio de Janeiro, v. 8, n. 4, p. 1938-1960, 2016. p. 1940. Disponível em <<http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rdc/article/view/25461/19165>> Acesso em 03 maio 2018.

de subverter a lógica até então vigente, na qual as Constituições eram “repositórios de promessas vagas e de exortações ao legislador infraconstitucional”.⁴

O sucesso deste esforço – ainda operante – é exaltado por Luís Roberto Barroso e pode ser constatado a partir da pungente discussão em torno da “constitucionalização do Direito”, fenômeno compreendido como o “efeito expansivo das normas constitucionais, cujo conteúdo material e axiológico se irradia, com força normativa, por todo o sistema jurídico”.⁵

Uma das precursoras no âmbito do Direito Civil Constitucional, Maria Celina Bodin de Moraes assevera que

Os objetivos constitucionais de construção de uma sociedade livre, justa e solidária e de erradicação da pobreza colocaram a pessoa humana – isto é, os valores existenciais - no vértice do ordenamento jurídico brasileiro, de modo que tal é o valor que conforma todos os ramos do direito.

[...] toda norma do ordenamento deve ser interpretada conforme os princípios da Constituição Federal. Desse modo, a normativa fundamental passa a ser a justificação direta de cada norma ordinária que com ela deve se harmonizar.⁶

Exsurge deste processo a lição de que os ramos do Direito devem ser encarados como mera divisão didática, voltada à escoreita operacionalização dos institutos, uma vez que a interpretação da norma infraconstitucional estará sempre jungida àquela que melhor realizar o sentido e o alcance dos valores e fins constitucionais a ela subjacentes.

Nesta toada, e opondo-se à fragmentação do Direito, Anderson Schreiber pugna pela

(re)unificação do sistema jurídico em torno dos valores constitucionais, de modo a que cada lei especial seja interpretada e aplicada em conformidade não com sua “lógica própria”, mas em conformidade com o projeto de sociedade traçado pelo Constituinte. Não se trata tão somente de reconhecer a Constituição como centro formal do qual irradiam as leis especiais – centralidade que, de resto, vem reconhecido pelo próprio Irti como base na hierarquia das fontes -, mas de atribuir

⁴ BARROSO, Luís Roberto. Op cit, p. 6.

⁵ Ibidem, p. 12.

⁶ MORAES, Maria Celina Bodin de. A caminho de um Direito Civil Constitucional. *Revista Estado, Direito e Sociedade*, Rio de Janeiro, v. 1, 1991, p. 7. Disponível em: <<http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/15528-15529-1-PB.pdf>>. Acesso em 03 maio 2018. Vide, no mesmo sentido, a tratar do Direito Administrativo Constitucional: BINENBOJM, Gustavo. A Constitucionalização do Direito Administrativo no Brasil: um inventário de avanços e retrocessos. *Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado (RERE)*. Salvador: Instituto Brasileiro de Direito Público, n. 13, março/abril/maio, 2008.

aos valores constitucionais uma primazia substancial na interpretação e aplicação das leis especiais, que não devem ser tomadas como sistemas autônomos.⁷

Não se pretende negar ou amainar a complexidade do ordenamento jurídico, mas, ao revés, reconhecê-la e, justamente por isso, submeter as mais diversas leis especiais ao controle de legitimidade dos princípios constitucionais à guisa de garantir a sua sujeição aos valores fundantes do ordenamento.⁸

Paralelamente a este fenômeno, mister trazer a lume a dimensão objetiva dos direitos fundamentais.

Destaca-se, inicialmente, que a dignidade da pessoa humana, antes mesmo de ser absorvida pelo Direito, já era alçada a valor fundamental dos Estados democráticos no pós 2ª Guerra Mundial. No Brasil, erigiu-se tal valor a princípio jurídico e fundamento da República, conforme plasmado no art. 1º, III da Constituição de 1988, de modo que, além de justificação moral do ordenamento, afigura-se como fundamento normativo para os direitos fundamentais.

Dessume-se, então, que a dignidade humana não se confunde com os direitos fundamentais, mas representa a outra face de uma mesma moeda. Ilustrando a metáfora com a intelecção que lhe é característica, Luís Roberto Barroso aduz que

Uma [face], voltada para a filosofia, expressa os valores morais que singularizam todas as pessoas, tornando-as merecedoras de igual respeito e consideração; a outra, voltada para o Direito, traduz posições jurídicas titularizadas pelos indivíduos, tuteladas por normas coercitivas e pela atuação judicial. Em suma: a moral sob a forma de Direito.⁹

Haure-se de sua natureza de princípio jurídico a eficácia interpretativa, a significar que as normas jurídicas terão seu sentido e alcance determinados com vistas à realização da dignidade humana.¹⁰

⁷ SCHREIBER, Anderson. *Direito Civil e Constituição*. São Paulo: Atlas, 2013, p. 14.

⁸ *Ibidem*, p. 15.

⁹ BARROSO, Luís Roberto. A Dignidade da Pessoa Humana no Direito Constitucional Contemporâneo: Natureza Jurídica, Conteúdos Mínimos e Critérios de Aplicação. Versão provisória para debate público. Mimeografado, dezembro de 2010, p. 21. Disponível em: <luisrobertobarroso.com.br/wp-content/uploads/2010/12/Dignidade_texto-base_11dez2010.pdf>. Acesso em 03 maio 2018.

¹⁰ *Ibidem*, p. 37.

Pulula deste contexto a noção, recepcionada no Brasil, de que os direitos fundamentais, enquanto decisões valorativas de natureza jurídico-objetiva da Constituição, projetam-se para todo o ordenamento.¹¹ Com efeito, a eficácia irradiante destes direitos, em sua dimensão objetiva, acarreta uma inarredável diretriz para a aplicação e interpretação do direito infraconstitucional que, ao lado da supremacia normativa da Constituição, fomenta o fenômeno da constitucionalização do direito.¹²

É neste cenário que Ana Paula de Barcellos hasteia a parâmetro geral de sua técnica de ponderação a seguinte diretriz: normas que realizam diretamente direitos fundamentais dos indivíduos têm preferência sobre normas relacionadas apenas indiretamente com direitos. Minudenciando o parâmetro, a autora explica que

A norma que de forma direta promova e/ou projeta a dignidade humana deve ter preferência sobre outra norma que apenas indiretamente está associada com a proteção ou promoção da dignidade humana. [...] a proteção e a promoção da dignidade podem ser identificadas com a proteção e promoção dos direitos fundamentais dos indivíduos, bem como de condições materiais necessárias para seu bem estar mínimo e para o exercício da cidadania.¹³

Ainda neste contexto, oportuno lançar luzes sobre a ideia de constituição dirigente. Contrapondo-se à ideia de constituição garantia - entendida como uma norma jurídica hierarquicamente superior, prescindindo de fatores de legitimação e domínio da sociedade -, compreende-se que a Constituição de 1988 é uma constituição dirigente porquanto define fins e programas de ação futura, no afã de alcançar a melhoria das condições sociais e econômicas da população.¹⁴

¹¹ “A dimensão objetiva resulta do significado dos direitos fundamentais como princípios básicos da ordem constitucional. Os direitos fundamentais participam da essência do Estado de Direito democrático, operando como limite do poder e como diretriz para sua ação. As constituições democráticas assumem um sistema de valores que os direitos fundamentais revelam e positivam. Esse fenômeno faz com que os direitos fundamentais influam sobre todo o ordenamento jurídico, servindo de norte para a ação de todos os poderes constituídos.” In BRANCO, Paulo Gustavo Gonet; MENDES, Gilmar Ferreira. *Curso de direito constitucional*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 167.

¹² MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel; SARLET, Ingo Wolfgang. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012. p. 295-296.

¹³ A autora alça, ainda, a parâmetro geral a noção de que regras têm preferência sobre princípios. Esta ideia, ao lado da prevalência das normas que diretamente realizam direitos fundamentais, conduz o desenvolvimento dos parâmetros específicos que alicerçam a técnica de ponderação formulada pela autora. In BARCELLOS, Ana Paula de. *Ponderação, racionalidade e atividade jurisdicional*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 235-236.

¹⁴ SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das Normas Constitucionais*, 3ª ed., São Paulo, Malheiros, 1998, p. 136 apud BERCOVICI, Gilberto. A problemática da constituição dirigente: algumas considerações sobre o caso brasileiro. *Revista de informação legislativa*, Brasília, v. 36, n. 142, p. 35-51, abr./jun. 1999, p. 36. Disponível em <<http://staticsp.atualidadesdodireito.com.br/marcelonovelino/files/2012/08/Constitui%C3%A7%C3%A3o-dirigente-e-garantia.pdf>>. Acesso em 03 maio 2018

Em outras palavras, isto quer significar que, para além da organização e racionalização dos Poderes, a Constituição exige um pressuposto substantivo para os atos dos poderes públicos, calcado, em suma, nos direitos fundamentais. Destarte, consagram-se linhas de direção visando a sujeitar os órgãos políticos à “execução de imposições constitucionais e na constitucionalização dos direitos econômicos e sociais”.¹⁵

Esta breve digressão, conquanto não configure o objeto do presente trabalho, justifica-se na medida em que se constata que o Direito Financeiro tem restado aliado deste processo de constitucionalização. A par desta crítica, Marcelo Zanni Travassos observa que a doutrina, em geral, debruça-se sobre a atividade financeira a partir de análises eminentemente positivistas e formalistas, marcadas, sobretudo, pelas discussões acerca da natureza jurídica do orçamento¹⁶ e dos processos legislativo e administrativo de controle das leis orçamentárias.¹⁷

A atividade financeira pode ser compreendida como o “conjunto de ações do Estado para a obtenção de receita e a realização dos gastos para o atendimento das necessidades públicas”¹⁸. O Direito Financeiro, por sua vez, enquanto sistema objetivo, traduz-se nas normas e princípios que se prestam a regular a atividade financeira.¹⁹

Haure-se desta conceituação a importância da atividade financeira, que está na base de toda e qualquer atividade estatal. Se, de um lado, o Estado depende de recursos financeiros na

¹⁵ BERCOVICI, Gilberto. Op. cit., p. 38.

¹⁶ A natureza jurídica do orçamento é objeto de grande celeuma doutrinária, prevalecendo, no entanto, a corrente que entende o orçamento como lei formal. Neste sentido, proclama Ricardo Lobo Torres que “a teoria de que o orçamento é lei formal, que apenas prevê as receitas públicas e autoriza os gastos, sem criar direitos subjetivos, é, a nosso ver, a que melhor se adapta ao direito constitucional brasileiro.” In TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 18. ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2011, p. 177. Sem embargo, Marcus Abraham assevera que “a doutrina mais moderna e a jurisprudência brasileira recentemente vem caminhando no sentido de reconhecer ao orçamento público seu conteúdo material e conferir a força impositiva que lhe é inerente no Estado Democrático de Direito.” In ABRAHAM, Marcus. *Curso de direito financeiro*. 4. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2017, p. 195. Seguindo esta tendência, pode-se dizer que, com o advento da Emenda Constitucional nº 86 de 2015, que logrou transformar em obrigatória a execução de parte das emendas individuais apresentadas pelos parlamentares, o orçamento passou a ostentar natureza de lei material, ou seja, é um instrumento impositivo no que tange ao percentual de relação ao percentual plasmado no artigo 166, §9º da Constituição de 1988.

¹⁷ TRAVASSOS, Marcelo Zenni. O controle do orçamento à luz dos Direitos Humanos. Brasília: Penélope Editora, 2014.

¹⁸ TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit., p. 3.

¹⁹ Ibidem, p. 12.

consecução de seus misteres, sabe-se que tais recursos são escassos e limitados, impondo-se uma alocação cuidadosa e adequada de sorte a satisfazer os objetivos estatais.

Sobressai, então, a figura do orçamento público enquanto instrumento de planejamento do Estado que permite estabelecer a previsão das suas receitas e fixação das suas despesas por um determinado período de tempo.²⁰

A partir de uma perspectiva histórica, Ricardo Lobo Torres explica que o Estado Orçamentário é

a particular dimensão do Estado de Direito apoiada nas receitas, especialmente a tributária, como instrumento de realização das despesas. O Estado Orçamentário surge com o próprio Estado Moderno. Já na época da derrocada do feudalismo e na fase do Estado Patrimonial e Absolutista aparece a necessidade da periódica autorização para lançar tributos e efetuar gastos, primeiro na Inglaterra e logo na França, Espanha e Portugal. Com o advento do liberalismo e das grandes revoluções é que se constitui plenamente o Estado Orçamentário [...], que procura através do orçamento fixar a receita tributária e patrimonial, redistribuir rendas, entregar prestações de educação, saúde, seguridade e transportes, promover o desenvolvimento econômico e equilibrar a economia [...].²¹

Dessume-se que o orçamento, além de seu aspecto técnico-financeiro e jurídico, ostenta importante verve política e econômica, eis que consubstancia as prioridades e programas de ação do poder público perante as necessidades e interesses da sociedade.²²

O orçamento desvela-se, ainda, como uma essencial peça democrática, através da qual a sociedade controla as escolhas relacionadas às finanças, ante as preferências sufragadas no processo eleitoral.

Com efeito, o artigo 165 da Constituição de 1988 insculpe o princípio do planejamento, que, no Brasil, confunde-se com a própria elaboração o orçamento. É cediço que o orçamento se espraia, formalmente, por três leis ordinárias distintas, quais sejam, o plano plurianual, as

²⁰ ABRAHAM, Marcus. Op. cit., p. 190

²¹ TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit., p. 171-172.

²² Discorrendo sobre as funções do orçamento, explica Ricardo Lobo Torres: Neumak indica 4 funções para o orçamento: político-financeira (racionalidade na gestão orçamentaria), política (equilíbrio entre grupos políticos), de controle financeiro (do Executivo) e econômica (racionalidade da política econômica). Musgrave aponta 3 objetivos da política orçamentária: “(1) assegurar ajustamentos na alocação de recursos; (2) conseguir ajustamentos na distribuição de renda e (3) garantir a estabilização econômica). In TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: orçamento na Constituição*. 3.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, v.5, p. 65

diretrizes orçamentárias e o orçamento anual. Sem embargo, em termos materiais, a ideia de orçamento é una: as leis devem se integrar de forma harmônica e finalística.

Neste cenário, o plano plurianual exsurge como norte de planejamento, posto que consubstancia o programa de governo encampado pela população quando das eleições. No bojo desta lei, destinada a vigor por quatro anos, estão plasmadas as metas governamentais mais longevas, voltadas para o desenvolvimento econômico e social, estabilidade econômica e equilíbrio regional.

A lei de diretrizes orçamentárias, por sua vez, destina-se a pinçar do plano plurianual as prioridades que estejam consubstanciada na vontade da população. Além de constituir um instrumento estratégico na consecução do equilíbrio orçamentário, vem a orientar o chefe do executivo na elaboração do projeto da lei orçamentária anual.

Finalmente, a lei prevista no artigo 165, parágrafo 5º, da Constituição de 1988, incumbe-se de materializar, anualmente, o planejamento estampado no plano plurianual. Trata-se do documento básico para a realização da atividade financeira do Estado, no qual serão previstas as receitas e fixadas as despesas públicas.

Repisa-se, então, a crítica no sentido de que o orçamento público não pode restar limitado a uma perspectivamente meramente contábil e formalista, devendo ser inserido numa visão constitucional democrática à guisa de concretizar o seu papel de peça programática de governo, sempre visando à materialização dos direitos fundamentais.²³

Nesta baila, Gilmar Mendes, citando Stephen Holmes e Cass Sustein, destaca que a construção do Estado Democrático de Direito pressupõe custos e estratégias que não se limitam à declaração de direitos. Em verdade, não há Estado Social sem que haja um Estado fiscal.²⁴ Acerca desta relação simbiótica, Ricardo Lobo Torres comenta que

²³ OLIVEIRA, Cláudio Ladeira de; FERREIRA, Francisco Gilney Bezerra de Carvalho. O Orçamento Público no Estado Constitucional Democrático e a Deficiência Crônica na Gestão das Finanças Públicas no Brasil. *Sequência (Florianópolis)*, Florianópolis, n. 76, p. 183-212, maio 2017, p. 187. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S2177-70552017000200183&lng=en&nrm=iso>. Acesso em 03 maio 2018.

²⁴ BRANCO, Paulo Gustavo Gonet; MENDES, Gilmar Ferreira. Op. cit., p. 1365.

Os direitos fundamentais têm uma relação profunda e essencial com as finanças públicas. Dependem, para a sua integridade e defesa, da saúde e do equilíbrio da atividade financeira do Estado, ao mesmo tempo em que lhe fornecem o fundamento da legalidade e da legitimidade. Os direitos fundamentais se relacionam com os diversos aspectos das finanças públicas.²⁵

Recobra-se, assim, a dimensão objetiva dos direitos fundamentais para consignar que, da vinculação inarredável existente entre a atuação do poder público e os direitos fundamentais, ascende a missão basilar do orçamento, qual seja, a condução de uma atividade financeira estatal voltada para a permanente concretização e realização dos direitos fundamentais. Pugna-se, portanto, pela constitucionalização do Direito Financeiro, a fim de que as leis orçamentárias estejam materialmente de acordo com as normas constitucionais, mormente aquelas que fundamentam o ordenamento jurídico. É justamente neste afã que Eduardo de Mendonça fala na necessidade de se “inserir a Constituição orçamentária no contexto mais amplo da Constituição em seu conjunto”.²⁶

Em que pese o desenho institucional da atividade financeira encontrar-se perfilhado na própria Constituição, especialmente entre os artigos 163 a 168, observa-se que a comunidade jurídica e a prática financeira têm logrado alijar do debate em torno do orçamento público a influência das normas constitucionais fundamentais. A releitura proposta implica reconhecer que as escolhas em matéria de gastos públicos não estão totalmente franqueáveis no espaço de deliberação política. Sintetizando e corroborando os argumentos supra expendidos, oportuno trazer a lume as linhas lavradas por Ana Paula de Barcellos:

Se a Constituição contém normas nas quais estabeleceu fins públicos prioritários, e se tais disposições são normas jurídicas dotadas de superioridade hierárquica e de centralidade no sistema, não haveria sentido em concluir que a atividade de definição das políticas públicas – que irá, ou não, realizar esses fins – deve estar totalmente infensa ao controle jurídico. Em suma: não se trata da absorção do político pelo jurídico, mas apenas da limitação do primeiro pelo segundo.²⁷

Conforme destacado alhures, a prática orçamentária brasileira descortina uma blindagem da Constituição Financeira frente às Constituições Social e Econômica. Com

²⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: orçamento na Constituição*. Op. cit., p. 499.

²⁶ MENDONÇA, Eduardo Bastos de. *A constitucionalização das finanças públicas no Brasil: devido processo orçamentário e democracia*. Rio de Janeiro: Renovar, 2010, p. 127.

²⁷ BARCELLOS, Ana Paula de. Neoconstitucionalismo, Direitos fundamentais e controle das políticas públicas. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 240, p. 83-105, abr. 2005, p. 92. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/43620/44697>>. Acesso em 03 maio 2018.

efeito, José Gomes Canotilho conceitua a Constituição Econômica como o “conjunto de disposições constitucionais – regras e princípios – que dizem respeito à conformação da ordem fundamental da economia”²⁸; a Constituição Social, por outro lado, representa o “conjunto de direitos e princípios de natureza socialmente plasmados na Constituição”²⁹.

O fenômeno identificado e talhado por Luís Massonetto e Gilberto Bercovici culmina no que se denominou de “constituição dirigente invertida”³⁰, observando-se uma subversão das diretrizes estabelecidas, de sorte a construir uma “blindagem” da Constituição Financeira frente ao dirigismo propugnado pelo constituinte originário. Tem-se, em outros termos, uma centralidade da Constituição Financeira, em detrimento dos direitos econômicos e sociais.³¹ Minudenciando este processo de inflexão, os autores asseveram que

A constituição financeira passou a ser interpretada e aplicada como se fosse “neutra”, meramente processual, com diretrizes e lógica próprias, separada totalmente da ordem econômica e social, esterilizando, assim, a capacidade de intervenção do Estado na economia. Separada da constituição financeira, a constituição econômica de 1988 foi transformada em mera “norma programática” [...].

A ordem econômica intervencionista e dirigente da Constituição de 1988 é isolada de seus instrumentos financeiros, cuja efetividade é medida em si mesma, sem qualquer relação com os objetivos da política econômica estatal ou da ordem econômica constitucional. [...]

A implementação da ordem econômica e da ordem social da Constituição de 1988 ficaram restritas, assim, às sobras orçamentárias e financeiras do Estado. A constituição financeira de 1988 foi, deste modo, “blindada”. [...] a constituição dirigente invertida, isto é, a constituição dirigente das políticas neoliberais de ajuste fiscal é vista como algo positivo para a credibilidade e a confiança do país junto ao sistema financeiro internacional. Esta, a constituição dirigente invertida, é a verdadeira constituição dirigente, que vincula toda a política do Estado brasileiro à tutela estatal da renda financeira do capital, à garantia da acumulação de riqueza privada.³²

É precisamente diante desta urdidura que Marcelo Travassos concebe sua tese de que os institutos do Direito Financeiro devem ser revisitados à luz da primazia e irradiação dos

²⁸ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 345 apud BRAGA, Paulo Vitor Bergamo. A DRU e a “Constituição Dirigente Invertida” - o Direito Econômico e Social à disposição do Direito Financeiro. *Revista Jurídica da Escola Superior do Ministério Público de São Paulo*, São Paulo, v.5, p. 239-254, 2014, p. 243.

²⁹ BRAGA, Paulo Vitor Bergamo. Op. cit., loc. cit.

³⁰ BERCOVICI, Gilberto; MASSONETTO, Luís Fernando. A Constituição Dirigente Invertida: A Blindagem da Constituição Financeira e a Agonia da Constituição Econômica. *Boletim de Ciências Econômicas*, Coimbra, vol. XLIX, p 57-77, 2006.

³¹ BRAGA, Paulo Vitor Bergamo. Op. cit., p. 247.

³² BERCOVICI, Gilberto; MASSONETTO, Luís Fernando. Op. Cit, passim.

direitos fundamentais, pugnando pela possibilidade de sindicância do orçamento no judiciário à guisa de garantir a concretização destes direitos. Oportuno, então, trazer à baila os argumentos ventilados pelo autor na construção de sua hipótese, a fim de perquirir os lindes propostos para a atuação do judiciário ante o controle orçamentário.

A partir da expendida lógica de imposição dos direitos fundamentais no vértice das normas jurídicas dos ordenamentos positivos, deve esta perspectiva espalhar-se ao Direito Financeiro; destarte, mais que uma filtragem constitucional, urge empreender-se uma contemporização da atividade financeira com os direitos humanos.³³

A fim de situar a terminologia adotada, os direitos humanos são conceituados, de forma singela, como todos aqueles direitos concedidos aos seres humanos justamente por sua natureza humana. Neste contexto, ainda que se reconheça uma função didática, mister insurgir-se contra a clássica categorização dos direitos humanos em diversas gerações. A rejeição desta sistemática decorre do *status* de jusfundamentalidade, que não está presente nos direitos sociais. Com efeito, à luz do conceito encampado, não se pode afirmar que os direitos sociais, ditos de segunda geração, decorram da natureza humana do indivíduo titular. Ao contrário, trata-se de direito decorrente de se estar inserido em determinado grupo, em dado contexto histórico e social.

Não obstante, assevera-se que este entendimento não obstaculiza a existência de direitos sociais no sistema jurídico. Ao negar-lhes a natureza de imposição moral prévia ao ordenamento, está-se, em verdade, a promover a autodeterminação e autonomia pública dos indivíduos, porquanto a inserção de algum direito na categoria de direito fundamental implica a sua retirada do âmbito de deliberação política democrática.

Por outro lado, é de se reconhecer que alguns direitos sociais, em que pese não serem *a priori* fundamentais, são imprescindíveis para viabilizar o gozo dos direitos humanos. Neste sentido, estes direitos, na parcela essencial ao exercício dos direitos humanos, sofre uma "transubstanciação", passando a ter natureza jusfundamental.³⁴

³³ O autor utiliza as expressões direitos fundamentais e direitos humanos como sinônimos, rechaçando a usual distinção entre direitos positivados em determinado sistema constitucional e aqueles decorrentes de documentos internacionais.

³⁴ TRAVASSOS, Marcelo Zenni. Op. cit., p. 47-48.

Esta digressão justifica-se ante a teoria formulada por Ronald Dworkin. Para além de sua importante contribuição na distinção entre princípios e regras, Marcelo Travassos destaca a construção envidada em torno das *policies*. O instituto pode ser definido como as "diretrizes adotadas pela sociedade em busca do bem comum, [...] em um jogo democrático no intuito deliberativo de se alcançar fins desejados". Ao desenvolver a sua teoria dos direitos, Dworkin assevera que os direitos morais – que se impõem previamente ao ordenamento, ou seja, os direitos humanos – são trunfos, perante as *policies*, a significar que não podem ser limitados por argumentos de políticas encampadas pela sociedade.³⁵

Conclui-se que os direitos sociais, conquanto encontrem-se, *a priori*, no âmbito de políticas passíveis de serem adotadas para o bem comum, ao tocarem o mínimo existencial, perdem a qualidade de *police* e transmutam-se em “trunfos morais”, pelo que restam defenestrados da deliberação política.

É cediço, no entanto, que a implementação de direitos, qualquer que seja a sua natureza, demanda sempre recursos, sob pena de amesquinhar sua efetividade. Considerando-se a teoria dos custos dos direitos, sendo inviável a garantia de pretensões infinitas diante de recursos limitados, exsurge uma impreterível mudança de paradigma, na qual "a previsão e realização de gastos pelo Estado devem passar a fazer sentido unicamente como instrumentais para viabilizar financeiramente a prestação de serviços estatais aptos a efetivar os direitos fundamentais".³⁶

Em suma, constata-se duas premissas básicas: (i) o Estado deve voltar-se para a efetivação dos direitos humanos e (ii) a implementação destes direitos demanda custos. A ilação inexorável é a de que o orçamento não pode ser compreendido como um fim em si mesmo, ou como peça meramente formal; ao revés, sua *ratio* deve estar alicerçada na supremacia dos direitos humanos e na teoria dos custos dos direitos para que satisfaça o seu papel primordial, qual seja, a realização dos direitos fundamentais.

³⁵ DWORKIN, Ronald. *Los Derechos en Serio*, Tradução por Marta Gutavino. Barcelona: Editorial Ariel, 1997 apud ibidem., loc. cit.

³⁶ Ibidem, p. 28.

Percebe-se, portanto, que a força normativa dos direitos humanos perpassa sobremaneira a seara do Direito Financeiro. Do contrário, estar-se-ia a exercer mera retórica de declaração de direitos, sem qualquer previsão que assegurasse sua implementação.

Uma vez que se esteja consciente da teoria dos custos dos direitos e da existência de uma reserva do possível, deve-se ter perfeitamente em mente que, ao se realizar a alocação de recursos no orçamento, se está verdadeiramente determinando quais direitos serão cumpridos e quais não.³⁷

Tem-se, em última análise, uma ponderação de direitos a ser levada a cabo pelos Poderes quando da elaboração e aprovação das leis orçamentárias. O que se deve admitir como premissa, e é aqui que recairia a sindicabilidade judicial, é que os direitos humanos possuem "eficácia normativa financeira", de modo a impedir que sejam alocados recursos para prestações periféricas de política (*policies*) enquanto não reservados recursos necessários à implementação do conteúdo tocado pela jusfundamentalidade.³⁸

É possível, neste cenário, que exsurja a necessidade de se realizar uma "escolha trágica", entendida como a situação em que não há recursos suficientes para garantia da integralidade da expectativa prévia de mínimo existencial. Neste contexto, não poderia o Poder Judiciário imiscuir-se e substituir o administrador na realização da "escolha trágica", ou seja, determinar quais direitos remanesceriam desagasalhados.

Por outro lado, não se pode cogitar que, em um cenário de escassez, a não satisfação das expectativas de mínimo existencial se dê à custa da tredestinação de recursos para atendimento de *policies*. Em outras palavras, e à luz da já ventilada técnica de ponderação de Ana Paula de Barcellos, Marcelo Travassos aduz que

Quando da ponderação entre direitos para alocar recursos na elaboração orçamentária, nunca um direito não fundamental - objeto de deliberação política - poderá ter peso maior que um direito fundamental, dotado de supremacia hierárquica e imposto ao ordenamento positivo de forma pré-política em legitimação moral.

Pode o elaborador do orçamento público ponderar direitos não fundamentais livremente, quando da alocação de recursos remanescentes após a reserva dos recursos necessários aos direitos humanos. Todavia, não pode o elaborador do orçamento privilegiar o atendimento de direitos não fundamentais, em detrimento de

³⁷ Ibidem, p. 54.

³⁸ Ibidem, p. 56.

direitos humanos (que deixarão de ser implementados por falta de fundos), ao ponderar direitos para alocação dos recursos disponíveis.³⁹

Reverberando estas ideias com argúcia, conclama Marcus Abraham que

Há algum tempo já tenho me manifestado no sentido da vinculação da elaboração e execução das leis orçamentárias aos preceitos constitucionais, mais especificamente aos direitos humanos fundamentais e direitos sociais, uma vez que dotas de um caráter diretivo-vinculante ao administrador público. Apesar de efetivamente privativa do Poder Executivo para deliberar sobre a alocação das receitas públicas nas despesas públicas que entender mais convenientes, a nosso ver, este deverá seguir uma ordem de prioridades, já que suas escolhas deverão se pautar pelos objetivos estabelecidos na Constituição e pelos valores consignados ao longo de seu texto. Afinal, como preconizava Rui Barbosa, a Constituição não contém meros conselhos, avisos ou lições, já que todas as suas previsões são dotadas de força imperativa de regras.

Assim, as leis orçamentárias não podem desconsiderar a preponderância de certas despesas, como saúde e educação, e minimizar os recursos a ela direcionados em face de outros gastos de menor casta valorativa, ou mesmo diante de contingenciamentos financeiros. Daí porque tenho afirmado aqui e alhures que o orçamento público não é pautado primordialmente por deliberações de natureza política e discricionária, mas sim por diretivas constitucionais, sendo impositivo na elaboração e na execução.⁴⁰

Ciente da clássica tensão entre jurisdição constitucional e democracia, Marcelo Travassos ressalta não haver verdadeira colisão entre os institutos. Em sua perspectiva, a concepção de democracia só seria incompatível com o exercício da jurisdição constitucional se se utilizasse de um entendimento extremado, sujeitando-se a ideia de democracia exclusivamente à regra da maioria pura. É ululante, no entanto, que esta não é a orientação do constituinte originário, visto que o próprio texto constitucional insculpe diversos instrumentos de controle judicial de constitucionalidade. Com efeito, a democracia consagrada pela Carta Magna de 1988 não se cinge à eleição pelo voto, mas perpassa, outrossim, a legitimidade pelos resultados e pela eficiência.

Nesta baila, uma decisão judicial fundamentada e estribada em parâmetros jurídicos desvelar-se-ia mais efetiva à concretização da democracia do que decisões aleatórias de representantes eleitos. Sob esta perspectiva, ao levar a efeito o controle ora bosquejado, o Poder Judiciário está, em verdade, a proteger a própria democracia. Assevera-se, neste

³⁹ Ibidem, p. 59.

⁴⁰ ABRAHAM, Marcus. Efetividade e vinculação das leis orçamentárias e a ADI 4.663. In GOMES, Marcus; ABRAHAM, Marcus; TORRES, Heleno Taveira (coords). *Direito financeiro na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal: homenagem ao ministro Marco Aurélio*. Curitiba: Juruá, 2016., p. 354.

cenário, que a proteção dos direitos fundamentais, objeto basilar do exercício da jurisdição constitucional, deve ser empreendida, inclusive, face ao constituinte derivado, posto que, enquanto normas dotadas de superioridade hierárquica ao próprio ordenamento, está-se, em última análise, a proteger o núcleo de legitimação da Constituição.

Deveras, a revisitação do Direito Financeiro à luz da teoria dos direitos humanos e da teoria dos custos dos direitos impõe que o orçamento seja sempre fiscalizado no afã de garantir a proteção dos conteúdos de jusfundamentalidade. Repisa-se, no entanto, que não se está a pretender a retirada do orçamento do âmbito de deliberação político democrática, mas apenas a garantir que as alocações em *policies* não se prestem a obstaculizar a implementação de direitos humanos.

Em verdade, apesar de a tese perfilhada por Marcelo Travassos parecer de vanguarda, constata-se que o Poder Judiciário realiza, diuturnamente, controle orçamentário. Nada obstante, o faz de forma implícita e difusa, através das condenações em demandas individuais – o que, em termos práticos, acarreta a alocação de verbas em despesas distintas daquelas originalmente previstas. O problema mais evidente deste controle, segundo o autor, é a sua realização acrítica, sem qualquer racionalidade e elitizada.

Pugna-se, portanto, pela admissão do controle judicial do orçamento de forma transparente e parcimonioso, a ser levada a cabo pela via concentrada. Decerto, ao estabelecer a análise por um único órgão - evitando-se controles contraditórios – e na instituição mais apta – pelo seu desenho institucional -, proporcionam-se ponderações referentes à universalidade de gastos, em substituição à visão "limitada" e casuística dos juízes singulares.

Insta, enfim, perscrutar o estado da arte da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal diante do cenário esboçado. Vislumbra-se, neste ensejo, a sucessão de três posicionamentos distintos da Corte quanto à possibilidade de controle abstrato das leis orçamentárias, a delinear uma evolução alvissareira em destino à consagração da constitucionalização do Direito Financeiro.

Num primeiro momento, tem-se como paradigma a Ação Declaratória de Inconstitucionalidade (ADI) nº 1.640, julgada em fevereiro de 1998, na qual consignou-se a impossibilidade de controle abstrato das normas orçamentárias, ao argumento de que tratar-

se-iam de leis formais, verdadeiros atos político-administrativos concretos de destinação de recurso, destituídas, portanto, dos atributos de generalidade e abstração. Nesta toada, ausente o caráter normativo, eventual controle judicial implicaria vilipêndio à separação de Poderes.⁴¹

Por ocasião da ADI nº 2.925, em 2005, fixou-se posição intermediária a admitir a fiscalização abstrata de normas orçamentárias, desde que o tema vergastado não dispusesse sobre previsão de receitas ou fixação de despesas, ou seja, casos nos quais se verificasse os aspectos de abstração e generalidade.⁴²

Finalmente, em 2008, tem-se o marco que denota o estágio atual da jurisprudência da Corte, qual seja, o julgamento da Medida Cautelar na ADI 4.048. Nesta oportunidade, conquanto não se negue peremptoriamente a natureza formal das leis orçamentárias, passa-se a encarar a celeuma sob o enfoque da importância das leis orçamentárias para o desempenho da atividade estatal. Confira-se o seguinte excerto da ementa:

CONTROLE ABSTRATO DE CONSTITUCIONALIDADE DE NORMAS ORÇAMENTÁRIAS. REVISÃO DE JURISPRUDÊNCIA. O Supremo Tribunal Federal deve exercer sua função precípua de fiscalização da constitucionalidade das leis e dos atos normativos quando houver um tema ou uma controvérsia constitucional suscitada em abstrato, independente do caráter geral ou específico, concreto ou abstrato de seu objeto. Possibilidade de submissão das normas orçamentárias ao controle abstrato de constitucionalidade.⁴³

Destaque-se, ainda, trecho do edificante voto do Ministro Ayres Britto na ADI 4.049, de sua relatoria, a corroborar o novel entendimento do STF:

[...] a Constituição, quando diz competir originariamente a esta nossa Corte processar e julgar a ação direta de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, faz a seguinte distinção (é como penso): a lei não precisa de densidade normativa para se expor ao controle abstrato de constitucionalidade. Para esse efeito, exige-se tal densidade apenas para que o ato que não caracterize lei em sentido formal.

Essa distinção parte da evidência de que a lei (como todo e qualquer modelo que o art. 50 da CF expressamente lista) é, por definição, ato de aplicação primeira da Constituição. Por isso que inova primariamente a Ordem Jurídica [...] em se tratando de lei orçamentária, avulta um traço peculiar: abaixo da Constituição, não há lei mais importante para a Administração Pública, porque o orçamento anual é o

⁴¹ FUX, Luiz. Orçamento público na jurisprudência do STF: a possibilidade de controle judicial, a autonomia constitucional orçamentária e a problemática do orçamento participativo. In: GOMES, Marcus Lívio; ABRAHAM, Marcus; TORRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito financeiro na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal: homenagem ao Ministro Marco Aurélio*. Curitiba: Juruá, p. 16-35, 2016.

⁴² BRANCO, Paulo Gustavo Gonet; MENDES, Gilmar Ferreira. Op. cit., p. 1384.

⁴³ BRASIL. STF. ADI 4048-MC, Relator Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, DJe 21.08.2008.

diploma legal que mais influencia no destino de toda a coletividade administrada, na medida em que fixa todas as despesas e prevê todas as receitas públicas para um determinado exercício financeiro. Donde se chamar a lei orçamentária de lei de meios. Deixá-la de fora do controle de constitucionalidade em processos objetivos parece um dar às costas ao reconhecimento de uma relevância que é tão intrínseca quanto superlativa. Lei orçamentária que, formalmente, é de natureza ordinária, não se nega. Materialmente, porém, é a lei que mais se aproxima da Constituição na decisiva influência que projeta sobre toda a máquina estatal administrativa e, por isso mesmo, na qualidade de vida de toda a sociedade civil. (ADI 4.049-MC, Rel. Min. Ayres Brito, DJe 08.05.2009).⁴⁴

Por fim, depreende-se do julgamento da Medida Cautelar na ADI nº 5.595 que o STF dá sinais de abraçar a tese ora aventada de proteção judicial do orçamento à guisa de se garantir a concretização dos direitos fundamentais. Em decisão monocrática do Ministro Ricardo Lewandowski, reconheceu-se o que Élica Graziane Pinto cunhou de “direito a ter custeio adequado de direitos”.⁴⁵ Com efeito, o Ministro Relator constatou que as alterações veiculadas nos artigos 2º e 3º da Emenda Constitucional nº 86/2015 no financiamento do direito à saúde “inegavelmente constroem a estabilidade jurídica e o caráter progressivo do custeio federal das ações e serviços públicos de saúde”.

Adotando os argumentos supra expendidos, o salutar voto do Ministro Ricardo Lewandowski desvela que a jurisprudência do STF começa a enveredar para a impreterível constitucionalização do Direito Financeiro. Vide auspicioso excerto do voto exarado pelo Relator, a sintetizar as premissas que conduzirão o deslinde deste trabalho:

A dimensão objetiva do financiamento adequado do direito fundamental à saúde, segundo Heleno Taveira Torres, encontra-se fundada nas garantias financeiras, assentadas constitucionalmente, de gasto mínimo e fontes próprias de receitas no bojo do orçamento da seguridade social. Torres trata da verdadeira função de efetividade dos orçamentos públicos em prol dos direitos e liberdades fundamentais [...]

O orçamento público deve obediência aos imperativos de tutela que amparam os direitos fundamentais, assim como, de fato, o direito à saúde, em sua dimensão de direito subjetivo público e, portanto, prerrogativa indisponível do cidadão, reclama prestações positivas⁴ do Estado que não podem ser negadas mediante omissão abusiva, tampouco podem sofrer risco de descontinuidade nas ações e serviços públicos que lhe dão consecução, com a frustração do seu custeio constitucionalmente adequado.[...]

⁴⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 4.049-MC, rel. Min. Ayres Britto, Tribunal do Pleno, DJe 08.0.2009.

⁴⁵ PINTO, Élica Graziane. STF reconhece o "direito a ter o custeio adequado de direitos" na ADI 5.595. *CONJUR*, 2017. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2017-set-12/contas-vista-stf-reconhece-direito-custeio-adequado-direitos-adi-5595>>. Acesso em 07 maio 2018.

Fato é que a ocorrência de reforma constitucional que vise ao aprimoramento dos direitos e garantias fundamentais é medida desejável de atualização dos fins e preceitos da CF, mas alterações que impliquem retrocesso no estágio de proteção por eles alcançado não são admissíveis, ainda que a pretexto de limites orçamentário-financeiros.⁴⁶

1.2. O federalismo fiscal brasileiro

1.2.1. O modelo federativo

Antes de adentrar a análise do federalismo fiscal brasileiro, importante matiz Direito Financeiro Constitucional, mister tecer algumas considerações acerca do histórico e características gerais do Estado Federado, com vistas a contextualizar o estudo ora proposto.

O surgimento da Federação como forma de Estado remonta à experiência norte-americana em sua Constituição de 1787. Em verdade, após a Revolução Americana de 1776, as treze ex-colônias britânicas constituíram Estados independentes e soberanos que, a fim de unir forças contra as investidas europeias, reuniram-se, em 1781, sob a forma de Confederação, então denominada de Estados Unidos da América.

Não obstante, os laços forjados desvelaram-se assaz frágeis, seja pelo demasiado fracionamento do poder decisório seja pelas dificuldades financeiras que culminaram no malogro do governo comum. Engendrou-se, assim, como solução para as mazelas das ex-colônias, a fórmula federativa. A proposta básica é singela: os Estados abrem mão de sua soberania em prol da unidade do todo, mantendo, em contrapartida, autonomia política, administrativa e financeira.

O que poderia ser uma engenhosa e casuística resposta aos anseios norte-americanos, veio a tornar-se um marco do Estado Moderno, espraiando-se, através de um longo processo evolutivo, para os mais diversos Estados nacionais. Deve-se ter em vista, no entanto, que o modelo federalista não pode ser encarado de forma fixa e estanque, estando à mercê das peculiaridades do ordenamento no qual se insere. Em outras palavras, o sucesso de uma organização política federada está vinculado à adequação do modelo ao contexto histórico social do respectivo Estado.

⁴⁶ BRASIL. STF. ADI 5595-MC. Decisão Monocrática, Relator Ministro Ricardo Lewandowski. DJe 01.09.2017.

Consequentemente, não há - nem deve haver - um arquétipo absoluto de Federação. Não obstante, pinçam-se algumas características basilares no afã de identificar a configuração do modelo federal. Ou seja, não basta que um Estado se autodenomine federalista, afigurando-se imprescindível a incorporação ao respectivo ordenamento de determinados atributos mínimos, sem prejuízo da possibilidade de conformação às especificidades locais.

O Estado Federal distingue-se da Confederação e do Estado Unitário pela existência de um poder central soberano ao lado de diversas unidades autônomas.⁴⁷ Tem-se, destarte, a separação do Estado em ordens jurídicas diferentes, a promover maior descentralização política. Com efeito, uma das características essenciais desta forma de organização estatal é a existência de uma Constituição Federal que, conferindo unidade ao ordenamento, irá fundamentar e regular as ordens jurídicas parciais e central.⁴⁸ Nesta senda, como decorrência da retirada de soberania dos entes, exsurge a impossibilidade de dissolução do vínculo federativo.

Cabe, ainda, à Constituição Federal a realização da repartição de competências com vistas a aquinhoar o exercício do poder entre os entes federados. Da autonomia emana esta divisão do poder político, eis que, a partir das limitações determinadas pelas competências, possibilita-se a coexistência harmônica das ordens jurídicas dentro do território nacional.

Enquanto a soberania é a “propriedade que tem um Estado de ser uma ordem suprema que não deve a sua validade a nenhuma outra ordem superior”⁴⁹, a autonomia refere-se à capacidade de autodeterminação dos entes, na medida dos lindes constitucionalmente concedidos. Nesta toada, a autonomia é conceito inerente ao Estado Federal e, como conseqüência da descentralização política, está calcada nos limites de competência insculpidos na Constituição. Vislumbra-se, inicialmente, um aspecto subjetivo desta autonomia, traduzido

⁴⁷ BARROSO, Luís Roberto. *Direito constitucional brasileiro: o problema da federação*. Rio de Janeiro: Forense, 1982, p. 18.

⁴⁸ BRANCO, Paulo Gustavo Gonet; MENDES, Gilmar Ferreira. Op. cit., p. 802.

⁴⁹ BARROSO, Luís Roberto. *Direito constitucional brasileiro: o problema da federação*. Op. cit., 19.

na existência de entes com personalidades jurídicas próprias, descentralizadas e destacadas institucionalmente.⁵⁰

Sob a perspectiva objetiva, a autonomia é constituída pela (i) auto-organização, entendida como a capacidade de os entes elaborarem suas próprias Constituições; pelo (ii) autogoverno, garantindo-se o direito de escolha de seus dirigentes e de gestão independente da coisa pública, e pela (iii) autoadministração, a significar a possibilidade de execução das leis vigentes na busca pelo bem comum.⁵¹

Pode-se colimar uma escala na qual a intensidade dessa autonomia, refletida na forma em que as competências são dadas pela Constituição, é diretamente proporcional à caracterização de um Estado federal. É de se dizer: quanto maior for a distribuição de poderes entre entes políticos, mais acentuada será a natureza federativa; ao revés, a maior concentração de poderes no ente central denota uma tendência ao unitarismo.⁵²

Repisa-se, então, não bastar que um Estado se autodesigne federativo para de fato sê-lo. Sobrepuja-se, neste contexto, a impossibilidade de existência de hierarquia entre os entes federados, posto que, dentro da moldura de autodeterminação constitucionalmente conferida, deve-se garantir a discricionariedade de exercício sem ingerência e subordinação a outros entes. A par dos contumazes desvios perpetrados na prática, Luís Roberto Barroso assevera que

[...] do ponto de vista teórico não há superioridade da União em face dos Estados-membros, eis que cada um atua num âmbito próprio, determinado, exclusivo e excludente, dentro da discriminação de competências determinada pela Constituição Federal.⁵³

O exercício do poder e a consecução dos misteres constitucionais depende, inarredavelmente, da atribuição de recursos financeiros, sob pena de impingir uma submissão dos entes menores à guisa de obter financiamento perante os entes economicamente mais

⁵⁰ BARROSO, Luís Roberto. *Direito constitucional brasileiro: o problema da federação*. Op. cit., p. 22.

⁵¹ Ibidem, p. 23.

⁵² ARAÚJO, Guilherme Peloso. *Contribuições: análise constitucional à luz do princípio federativa*. São Paulo: Editora Intelecto, 2016, p. 43.

⁵³ BARROSO, Luís Roberto. *Direito constitucional brasileiro: o problema da federação*. Op. cit., p. 24.

fortes, implicando vilipêndio à autodeterminação propugnada pelo federalismo⁵⁴. Em outras palavras, a distribuição de competências apartada da respectiva e proporcional atribuição de recursos financeiros próprios culmina por transformar a autonomia dos entes federados em letra morta.

Sobreleva-se, neste esteio, o estudo do federalismo fiscal, conceituado como a análise do aspecto financeiro de uma Federação, enquanto pressuposto para o exercício da autonomia política e administrativa dos entes.⁵⁵

Ainda no afã de coligir as características medulares do Estado federal, destaca-se a axiomática necessidade de participação dos Estados-membros na formação de vontade federal, o que, tradicionalmente, é desvencilhado com a instituição do Senado Federal, com representação paritária, em observância à igualdade entre os entes. Por fim, perfilha-se a consagração de uma Corte Constitucional e de mecanismos de intervenção federal, com vistas a dirimir eventuais conflitos entre os entes políticos e a manter a higidez do pacto federativo.

Talhados os traços essenciais, poder-se-ia questionar o porquê de o modelo federal ter se tornado, por excelência, a forma de organização do Estado democrático⁵⁶. A resposta remonta ao contexto do surgimento da Federação, quando, ao lado da separação de Poderes, buscava-se promover a descentralização estatal, à vista de que o acúmulo de poderes em uma pessoa ou órgão propicia a formação de governos totalitários.⁵⁷

A descentralização – política – e desconcentração – administrativa – promovidas pelo Estado federal consistem na transferência de atribuições do poder central para os órgãos locais⁵⁸, a configurar a denominada separação vertical de poderes. Descortina-se, conforme lição de Augusto Zimmermann em referência ao *founding father* James Madison, um sistema mais adequado às liberdades públicas e à maior participação política do cidadão,

⁵⁴ ARAÚJO, Guilherme Peloso. Op. cit., p. 45.

⁵⁵ ALVES, Raquel de Andrade Vieira. *Federalismo fiscal brasileiro e as contribuições*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017, p. 17.

⁵⁶ Ibidem, loc. cit.

⁵⁷ PEREIRA, Fábio Franco. *A federação no constitucionalismo brasileiro*. 2010. 214 f. Dissertação (Mestrado em Direito do Estado) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010, p. 89. Disponível em <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2134/tde-07072011-090937/pt-br.php>> acesso em 06 maio 2018.

⁵⁸ BARROSO, Luís Roberto. *Direito constitucional brasileiro: o problema da federação*. Op. cit., p. 25-28.

especialmente porque a aproximação da sociedade ao governo local, em tese, favorece o controle da atuação estatal.⁵⁹ Neste ensejo, assevera o autor que

Federalismo e separação de poderes são, enfim, complementares, destarte ambos servirem para a resolução do equilíbrio das forças sociais e a divisão funcional da atividade do Estado. Mas enquanto o primeiro almeja este equilíbrio através da participação mais ativa do cidadão, e controlando os governantes e assim evitando a corrupção e ineficiência, o segundo separa as três diferentes funções clássicas do poder estatal, para que este não caia nas mãos de uma única pessoa.⁶⁰

Sob outra perspectiva, o Estado federal erige-se como modelo estratégico na contemporização de grupos heterogêneos dentro de um mesmo território. Aspecto salutar que se ultima máxime em países que ostentam traços culturais e geográficos variegados, o federalismo, ao agasalhar a “unidade na diversidade”⁶¹, promove um sistema que, atento às peculiaridades existentes, ocupa-se de resguardar a autonomia local e, concomitantemente, realizar os desígnios nacionais, de sorte a manter a integridade e harmonia do país.

1.2.2. A federação nas Constituições brasileiras

Finalmente, visando a municiar o estudo do federalismo fiscal sob a égide da Constituição de 1988, cumpre esquadrihar, *en passant*, a experiência federalista brasileira.

Diversamente dos Estados Unidos da América, o Brasil engendrou sua federação de forma centrífuga. Explica-se: enquanto os norte-americanos forjaram seu Estado por agregação, o Brasil passou de Estado unitário ao regime federativo; deveras, o poder político, anteriormente jungido na pessoa do Imperador, espalhou-se para os recém-formados Estados (antigas províncias) – fenômeno denominado de federalismo por desagregação. Desponta, desde já, o embrião dos embaraços brasileiros na consolidação de seu Estado federal, porquanto, hodiernamente, ainda é possível observar a influência da origem histórico-política centralizadora. Desvela-se, em verdade, assaz tendência à concentração de poder pelo órgão central, escancarando os estigmas da tradição unitarista.

⁵⁹ ZIMMERMANN, Augusto. *Teoria geral do federalismo democrático*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 1999, p. 87.

⁶⁰ Ibidem, loc. cit.

⁶¹ ABRUCIO, Fernando Luiz. A coordenação federativa no Brasil: a experiência do período FHC e os desafios do governo Lula. *Revista de Sociologia e Política*, Curitiba, n. 24, p. 41-67, jun. 2005, p. 3-4. Disponível em <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0104-44782005000100005&lng=en&nrm=iso> Acesso em 06 maio 2018.

Diante deste quadro, fala-se em um “movimento pendular”⁶² na história do modelo federal brasileiro, alternando-se entre períodos de descentralização e centralização de poder, ao sabor do momento político vivenciado⁶³; oportuno consignar que, ante o ressaltado elo entre democracia e federalismo, os momentos de maior concentração de poder no governo central coincidem, em geral, com os regimes autoritários.

À vista da Constituição de 1891, que inaugura o processo do federalismo constitucional no Brasil, pertinente é a crítica lavrada por Guilherme Ferreira, a denunciar que

Às avessas do que ocorrera na edificação do genuíno federalismo, om a agregação de unidades em torno de uma ordem estatal soberana, o laco federativa brasileiro foi originário de um manifesto processo de desagregação, convertendo-se províncias sufocadas pelo centralismo em Estados-membros pretensamente autônomos, como se transformações puramente dogmáticas restassem capazes de alterar a história sem a devida mutação dos padrões culturais informadores da sociedade brasileira de então.⁶⁴

Esta análise tem incidência quando se observa a importação “às cegas” do federalismo dual, consagrado nos primórdios da federação norte-americana, para a realidade brasileira de 1891. Trata-se de um tipo de organização federativa que não se coadunava com o contexto pátrio pois, ao distribuir de forma rígida as competências entre a União e os Estados, não se sopesavam as profundas desigualdades regionais. Nesta baila, Guilherme de Araújo remonta aos apontamentos visionários proferidos por Rui Barbosa na Assembleia Constituinte de 1891:

Sustentava o autor que os entes federados deveriam trabalhar em cooperação, para o que, non entanto, seria necessário atribuir maior força à União Federal, a quem caberia cuidar de problemas nacionais, promovendo a igualdade de desenvolvimento entre os Estados brasileiros⁶⁵.

Consoante a profecia de Rui Barbosa, a adoção do federalismo dual escancarou os imbróglios e vicissitudes na acomodação das repentinas mudanças institucionais.

⁶² ALVES, Raquel de Andrade Vieira. Op. cit., p. 23.

⁶³ André Regis apura que “desde a Independência até o fim do período FHC, o estado brasileiro experimentou 94 anos de governo centralizado e 86 anos de governo descentralizado.” In REGIS, André. *O novo federalismo brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 03 apud ALVES, Raquel de Andrade Vieira. Op cit., loc. cit.

⁶⁴ FERREIRA, Gustavo Sampaio Telles. *Federalismo constitucional e reforma federativa: poder local e cidade-estado*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2012, p. 14.

⁶⁵ ARAÚJO, Guilherme Peloso. Op. cit., p. 52.

Naturalmente, ao relegar a cada Estado o ônus de arcar com o próprio sustento, as disformidades econômicas regionais vieram a lume, de sorte a transformar o federalismo em modelo meramente retórico. Assim, fincaram-se as bases da denominada “política do café com leite” que, marcada pela alternância de poder entre as elites agrárias do Sudeste, a saber, Minas Gerais e São Paulo, culminou por perpetuar e exacerbar as distorções econômicas dos Estados distantes do centro do poder, em favor daqueles do seu entorno imediato. Ironicamente, o federalismo, da forma abraçada, prestou-se a revalidar os vícios da combatida tradição centralista brasileira.⁶⁶

Estes desvirtuamentos não restaram absortos, desencadeando maciça reação antifederalista. Engendraram-se, neste cenário, a Revolução de 1930 e a Era Vargas (1937-1945) que, visando a amainar as oligarquias locais, alavancaram a centralização de poderes na União e, em especial, no Chefe do Executivo. Salta aos olhos que, não obstante sua vocação unitarista, a Constituição de 1934 logrou inaugurar o federalismo cooperativo no Brasil, de modo a mesclar competências privativas e concorrentes, com destaque para a previsão da técnica de repartição de receitas, podendo-se dizer que “apesar da concentração de competências nas mãos da União, havia tendência de harmonização da relação entre os entes federados, preocupação inexistente no regime constitucional anterior”.⁶⁷

Este regime teve diminuta vigência, sendo sucedido pela proclamação da ditadura do Estado Novo e outorga da Carta de 1937. Amoldando-se ao governo de verve autoritária e centralista, vislumbra-se um período de verdadeiro unitarismo prático, no qual

Ainda maior distanciamento se verificou no que se referia aos postulados da autonomia das unidades federadas validado por ocasião do implemento da forma republicana de governo, torna-se a estrutura estatal pátria cada vez mais distante da crença da repartição vertical de competências entre as esferas governamentais⁶⁸.

Nesta senda, destaca-se no âmbito tributário e financeiro a intensa instituição de contribuições. Naquele momento, a contribuição era concebida como obrigação compulsória cujo “titular do produto da arrecadação não fosse o ente federado, mas pessoa paraestatal,

⁶⁶ FERREIRA, Gustavo Sampaio Telles. Op. cit., p.19.

⁶⁷ ARAÚJO, Guilherme Peloso. Op. cit., p. 60.

⁶⁸ FERREIRA, Gustavo Sampaio Telles. Op. cit., p.30.

atuante em fins públicos”.⁶⁹ Mister, portanto, para os desígnios deste trabalho, lançar luzes sobre a profícua ponderação envidada por Guilherme Araújo acerca da relação, que perdura hodiernamente, entre o manejo deste tributo e a tendência centralista.

Durante o período da Constituição de 1937 as competências da União Federal foram infladas e sua atuação se sobrepôs, incontestavelmente, à atuação dos Estados. Elemento importante para isso, notadamente, foi o uso das contribuições como fontes financeiras que escapavam do regime constitucional para a tributação e atribuía receitas para os entes com atuação paralela à União. já naquele momento ficava clara a predisposição da União para utilização de contribuições em vez de impostos residuais.⁷⁰

O fim da Segunda Guerra Mundial inspirou a derrocada do governo autoritário, dando azo à retomada da democracia. No afã de subverter a lógica centralista ditatorial, a Constituição de 1946 buscou privilegiar o aperfeiçoamento modelo federativo, propulsionando a autonomia dos Estados ao ampliar seus poderes políticos e fiscais. Deveras, além de resgatar a alvissareira transferência de receitas propugnada pela Constituição de 1934, estabeleceram-se novas espécies de repartição obrigatória a fim de sepultar o despiciendo modelo dualista.⁷¹

A consagração do federalismo cooperativo decorre, outrossim, do reconhecimento da imprescindibilidade de se combater as desigualdades regionais. Há verdadeira transmutação de paradigma, no qual os entes políticos passam a ser interdependentes; a autonomia, antes significado de condição de coexistência, passa a ser um instrumento para consecução do desenvolvimento econômico conjunto.⁷²

De outra toada, curial atentar para a crítica propalada por Fábio Pereira, que, sem olvidar da axiomática influência empreendida pela Constituição centralista de 1934, constata manutenção do agigantamento da União em desfavor Estados federados.

Não conseguindo se desvencilhar da experiência constitucional pretérita, o constituinte de 1946 pode ter cumprido sua missão de restabelecer o regime democrático, mas perdeu a chance de modificar os rumos da história federativa brasileira. A federação, negada pelo Estado Novo, foi restaurada. Mas, por foca do centralismo já triunfante, inclusive, na jurisprudência constitucional, manteve-se

⁶⁹ ARAÚJO, Guilherme Peloso. Op. cit., p. 65.

⁷⁰ Ibidem, loc. cit.

⁷¹ ALVES, Raquel de Andrade Vieira. Op. cit., p. 25.

⁷² ARAÚJO, Guilherme Peloso. Op. cit., p. 71.

deformada, com a União bastante hipertrofiada em relação aos Estados, desde então bem diminuídos em seus poderes.⁷³

Em 1º de abril de 1964, assiste-se à instauração do regime militar que perduraria até meados da década de 1980. Ao esteio de argumentos que supostamente velavam pela manutenção da ordem, segurança e desenvolvimento, promoveram-se sucessivas Emendas à Constituição de 1946 e Atos Institucionais colimando fortalecer a União, sob o fundamento de que somente o poder central seria capaz de ter visão global das necessidades do País e de atendê-las.⁷⁴ Como convém numa ditadura, levou-se a cabo vertiginosa centralização e concentração de poderes, especialmente na figura do Presidente, ao passo em que se esvaziava a autonomia estadual. Este talante é particularmente ostensivo no Ato Institucional nº 3 de 1966, que estabeleceu eleições indiretas para o Chefe do Executivo dos Estados à guisa de assegurar ao poder central o controle das instituições locais.⁷⁵

A Constituição de 1967 e a Emenda Constitucional nº 1/1969⁷⁶ prestaram-se a, continuamente, revalidar e avultar a concentração de poderes em torno da esfera governamental da União. Em que pese a expressa opção pela forma federativa, na prática, perfilhava-se genuíno Estado Unitário, com direta influência do poder central nos entes subnacionais – através, por exemplo, das diversas e genéricas hipóteses de intervenção nos estados e municípios -, e, como observa Gustavo Ferreira, vasto rol de competências administrativas e legiferantes da União à custa da minguada autonomia dos estados. No plano fiscal, não obstante o aperfeiçoamento dos mecanismos de participação na arrecadação, a maior parte das receitas tributárias restava concentrada na União⁷⁷, observando-se, por exemplo, a entrega da competência para criação de impostos residuais, não sujeitos à repartição do produto, para o poder central e a possibilidade de concessão de isenções heterônomas pela União.⁷⁸

Pulula do breve histórico expandido que o modelo federalista brasileiro resulta do permanente embate entre centralização e descentralização do poder político, com

⁷³ PEREIRA, Fábio Franco. Op. cit., p. 126.

⁷⁴ FERREIRA, Gustavo Sampaio Telles. Op. cit., p. 51.

⁷⁵ PEREIRA, Fábio Franco. Op. cit., p. 127.

⁷⁶ Cf. Paulo Branco, muitos autores tratam a Emenda nº 1/69 como uma novel Constituição outorgada pelo regime militar. In BRANCO, Paulo Gustavo Gonet; MENDES, Gilmar Ferreira. Op. cit., p. 102. No mesmo sentido: MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel; SARLET, Ingo Wolfgang. Op. cit., p. 238.

⁷⁷ ALVES, Raquel de Andrade Vieira. Op. cit., p. 25.

⁷⁸ ARAÚJO, Guilherme Peloso. Op. cit., p. 84.

proeminência dos períodos de concentração, manejados, especialmente, como instrumento estratégico dos governos autoritários. Com efeito, a autonomia dos Estados federados desvelou-se retumbante exceção nas Constituições brasileiras e, mesmo quando teoricamente viabilizada – nas Constituições de 1891 e 1946, por exemplo –, só os Estados economicamente desenvolvidos puderam dela desfrutar. Destarte, pendente de efetiva tarimba no contexto brasileiro, a organização federal encontrou na redemocratização o momento oportuno para consolidar-se, afigurando-se, ainda, curial aos anseios de coartar a pungente hipertrofia do governo central.

1.2.3. O federalismo fiscal brasileiro à luz da Constituição de 1988

Ante a experiência de forte centralização vivenciada durante o regime militar, o constituinte de 1988 preocupou-se sobremaneira em viabilizar a descentralização política e fiscal, como pressuposto de consolidação da democracia. Neste ensejo, buscou-se promover a autonomia dos entes políticos, alçando, outrossim, os Municípios ao posto de ente autônomo.⁷⁹

É cediço, no entanto, que a autonomia propugnada pelo artigo 18 da Constituição⁸⁰ encontra esteio, especialmente, na capacidade de autofinanciamento dos entes, pelo que, a partir do desenho de federalismo fiscal adotado, pode-se dizer se se está diante de verdadeiro modelo federal, com garantia de isonomia e independência administrativa e política dos entes, ou de mera opção retórica. No esforço de asseverar a importância da discriminação de rendas na Constituição, insta trazer à baila a lição de André Mendes Moreira:

O aspecto financeiro da autonomia dos entes federados é, sem dúvida, o seu lado mais relevante. Afinal, sem recursos para exercer as funções que lhe são atribuídas, toda e qualquer delegação de poder (administrativo, judiciário, legislativo e político) aos Estados-membros será inócua, porquanto estes dependerão permanentemente das verbas do poder central para o atingimento de suas finalidades.

A autonomia financeira possui três características essenciais, que são a independência, a suficiência e a eficiência na obtenção de recursos. A independência [...] deve existir para que o ente federado não precise sujeitar-se a outro com vistas a obter os meios financeiros de que precisa. A suficiência dos recursos angariados é fundamental para que os entes possam atender às necessidades públicas sob sua

⁷⁹ Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal [...].

⁸⁰ Art. 18. A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição.

responsabilidade. Afinal, se a Constituição dá os fins, precisa prover os meios. Por fim, a eficiência na arrecadação [...] busca privilegiar cada ente com os impostos mais adequados à sua abrangência (local, regional ou nacional).⁸¹

Atento a este aspecto basilar do federalismo e no afã de suplantar as experiências malogradas que lhe antecederam, o constituinte de 1988 debruça-se de forma minudente sobre a sistemática de discriminação de rendas, apresentando-a sob duas técnicas, quais sejam, a atribuição de competências e repartição de receitas. Não se pode olvidar que o federalismo foi alçado à categoria de cláusula pétrea⁸², a significar que se protege não apenas o dispositivo que veicula a Federação, mas todo o complexo de normas que alicerçam e compõem a forma federativa de Estado.⁸³ É de se dizer: não será admitida deliberação a proposta de emenda que se proponha amesquinhar a autonomia dos entes federados.

A atribuição de competência, importante para fins de descentralização política, é a divisão do poder de instituir tributos. A Constituição outorga competência tributária aos entes políticos com vistas a viabilizar a autonomia financeira, de modo a que os entes possam exercer o autogoverno e a autoadministração; do contrário, estar-se-ia a transformar o artigo 18 em letra morta.

O poder tributário, que, em regra, agasalha a capacidade administrativa e legiferante sobre a exação, nasce limitado em sua origem, pois, ao outorgar competência a um determinado ente, a norma constitucional está, a um só tempo, a recusar essa possibilidade aos demais.

O Brasil adotou o federalismo misto, a conjugar o modelo dual, ao estabelecer campos específicos de atuação para cada ente, e o modelo cooperativo, ao consignar competências concorrentes entre seus entes políticos.⁸⁴ No que tange à repartição constitucional de competências tributárias, observa-se um âmbito de competência privativa, definido com exclusividade a cada um dos entes. Compete à União, neste cenário, os impostos arrolados no artigo 153, as contribuições especiais do artigo 149 e os empréstimos compulsórios do artigo

⁸¹ MOREIRA, Andre Mendes. Repartição de receitas tributárias e autonomia federativa. In: GOMES, Marcus Lívio; ABRAHAM, Marcus; TORRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito financeiro na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal: homenagem ao Ministro Marco Aurélio*. Curitiba: Juruá, p. 51-92, 2016, p. 61-62.

⁸² Art. 60, § 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: I - a forma federativa de Estado [...].

⁸³ MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel; SARLET, Ingo Wolfgang. Op. cit., p. 124.

⁸⁴ ALVES, Raquel de Andrade Vieira. Op. cit., p. 15

148; aos Estados, reservam-se os impostos do artigo 155 e, com relação aos Municípios, têm-se os impostos do artigo 156 e a contribuição do artigo 149-A.

Entrementes, a competência comum é deferida aos três entes da federação, no âmbito de suas respectivas atribuições. Diz respeito aos tributos vinculados quanto ao fato gerador, ou seja, jungidos a atividades estatais específicas relativas à pessoa do contribuinte, a saber, taxas, contribuições de melhoria e as contribuições previdenciárias anômalas do artigo 149, parágrafo 1º.

A competência residual é regalada unicamente à União. Nesse esteio, dá-se azo à criação de impostos e contribuições sociais referentes a fatos geradores ou a bases de cálculo não discriminados pela Constituição. Por fim, tem-se a competência extraordinária, também subsumida ao âmbito da União, que se refere ao imposto extraordinário de guerra previsto no artigo 154, II.

Em cotejo com as Constituições “decaídas”, salta aos olhos o esforço do constituinte de 1988 em incrementar a técnica da atribuição de competências, à guisa de tornar mais equânime partilha da receita tributária. Sem embargo, a distribuição de competência levada a efeito pela Constituição não significa, peremptoriamente, que os entes de fato arrecadarão. Em verdade, é cediço que no Brasil há territórios nos quais não circula riqueza significativa, ou seja, não ocorrem tantos fatos geradores. Em outras palavras, isto implica que, nada obstante o ente tenha exaurido suas competências tributárias, ele não conseguirá arrecadar satisfatoriamente porquanto, diante do baixo nível de produtividade, não se materializam hipóteses de incidência suficientes.

Em um Estado federalista, de sorte a concretizar a autonomia, é impreterível que a discriminação de rendas seja equivalente aos misteres constitucionais dos entes. Neste sentido, e a par das assimetrias inter e intrarregionais, exsurge, paralelamente à atribuição de competências tributárias, a técnica da repartição de receitas, com vistas a contemporizar e amainar as consequências despiciendas da não ocorrência de fatos geradores no âmbito de alguns entes.

A discriminação de rendas pelo produto, ao contrário da atribuição de competência, encontra-se no âmbito do Direito Financeiro, porquanto ocorre após a entrada do dinheiro nos

cofres públicos, ou seja, quando a relação tributária já se extinguiu. Em suma, a Constituição determina que o ente político maior transfira parte de sua receita para os entes menores, de forma obrigatória, e sem apor requisitos à entrega – à exceção do disposto no parágrafo único do artigo 160.

Sobre aspectos importantes das diferenças entre as técnicas de discriminação de rendas, Andrei Pitten Velloso destaca que:

Vista sob a ótica da repartição de receitas, essa divisão de competência é denominada discriminação das rentas tributárias pela fonte ou pelo produto. Aquela corresponde à repartição das receitas mediante a outorga da competência tributária com a autorização de tributação das fontes econômicas de que elas provirão, a qual implica, em princípio, o pleno direito de cobrar e utilizar os recursos correspondentes; esta, à repartição mediante a outorga, a ente diverso do titular da competência impositiva, de um direito ao repasse de parcela das receitas arrecadadas. Naquela atribui-se um poder (de tributar); nesta, confere-se um direito (ao resultado da tributação), oponível ao titular do poder impositivo.⁸⁵

O substrato das transferências obrigatórias intergovernamentais é, basicamente, o dinheiro oriundo da arrecadação de impostos, constituindo, portanto, uma das exceções ao princípio da não vinculação de impostos a fundo, órgão ou despesa, eis que essa verba resta vinculada aos entes menores (artigo 167, IV, da CRFB). Além disso, por obra da Emenda Constitucional nº 42 de 2003, previu-se a participação dos Estados e Municípios no montante arrecadado pela União a título de contribuição de intervenção no domínio econômico incidente sobre as operações realizadas com combustíveis (CIDE-Combustíveis).

A participação dos entes subnacionais no produto da arrecadação tributária se materializa de duas formas: (i) direta, conforme artigos 157 e 158 da CRFB, principalmente; e (ii) indireta, através dos fundos descritos, em especial, no artigo 159 da Carta Magna.

Através do sistema de participação direta, a CRFB proclama pertencerem aos Estados e ao Distrito Federal: (i) 30% do imposto sobre operações financeiras (IOF) incidente sobre o ouro, devido na operação de origem, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial (art. 153, §5º, I); (ii) 100% do imposto de renda (IR) retido na fonte

⁸⁵VELLOSO, Andrei Pitten. Repartição de receitas e autonomia federativa. In: GOMES, Marcus Lívio; ABRAHAM, Marcus; TORRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito financeiro na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal: homenagem ao Ministro Marco Aurélio*. Curitiba: Juruá, p. 93-113, 2016, p. 96.

sobre os rendimentos pagos pelos Estados, suas autarquias e fundações (art. 157, I); (iii) 20% da arrecadação oriunda do exercício da competência residual para criação de impostos (art. 157, II); (iv) 10% do montante arrecadado a título de imposto sobre produtos industrializados (IPI), conforme as respectivas exportações (artigo 159, II) e (v) 29% da CIDE-Combustíveis.

Aos Municípios, destinam-se: (i) 70% do IOF incidente sobre o ouro, devido na operação de origem, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial (artigo 153, §5º, II); (ii) 100% do IR retido na fonte sobre os rendimentos pagos pelos Municípios, suas autarquias e fundações (artigo 158, I); (iii) 50% da arrecadação oriunda do imposto sobre a propriedade territorial rural (ITR) relativo aos imóveis de seu território ou, mediante facultada administração do tributo, a integralidade do montante arrecadado (artigo 158, II); (iv) 25% do IPI entregue aos Estados, na proporção de suas exportações (artigo 159, §3º); (v) 25% da CIDE-Combustíveis destinada aos Estados; (vi) 50% do imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA) relativo aos veículos licenciados em seus territórios (artigo 158, III) e (vii) 25% do produto da arrecadação do imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços (ICMS, artigo 158, IV).

No que concerne ao sistema de participação indireta, o artigo 159 da CRFB arrola variegadas formas de distribuição dos valores a serem intermediadas pelos fundos. Destacam-se, neste cenário, o Fundo de Participação dos Estados e Distrito Federal (FPE) e o Fundo de Participação dos Municípios (FPM), cujo substrato é, respectivamente, 21,5% e 22,5% da arrecadação de IR e IPI, *ex vi* do artigo 159, I. A *ratio* desta técnica de transferência de receita é materializar o comando insculpido no artigo 3º, III, da Constituição de 1988, qual seja, reduzir as desigualdades regionais, o que pode ser constatado no artigo 161, II da CRFB. Com efeito, neste dispositivo, o constituinte direciona o legislador infraconstitucional a estabelecer critérios de rateio destes fundos no intento de “promover o equilíbrio socioeconômico entre Estados e Municípios”.

Os mecanismos de transferência intergovernamental afiguram-se de assaz importância para os entes subnacionais honrarem seus misteres pois, em que pese o salutar esforço do constituinte de 1988 no sentido de promover a descentralização política, observa-se que há

nítido desequilíbrio entre a distribuição de competências administrativas e tributárias⁸⁶. Nessa ordem de ideias, constata-se, por exemplo, que a Constituição outorga competência administrativa residual aos Estados (artigo 25, parágrafo 1º, da CRFB), mas não lhes confere o respectivo poder de instituir impostos residuais; ao revés, entrega indigitada competência – jamais utilizada – à União, resguardando aos Estados 20% da renda auferida em seu exercício.

Ressalte-se, ainda, que a União responde por 68,27% da arrecadação tributária nacional, enquanto os Estados são responsáveis por 25,40% e os Municípios por 6,34% da receita de tributos, de acordo com os dados coligidos em 2016.⁸⁷ Poder-se-ia atribuir, *a priori*, tamanha discrepância aos valores a serem transferidos aos entes subnacionais. Sem embargo, consulta aos dados de 2016 revela que o montante mais expressivo da percentagem de arrecadação da União corresponde às contribuições especiais, ou seja, tributos não partilháveis – à exceção da CIDE-Combustíveis.⁸⁸

Os Municípios, especialmente, dependem sobremaneira da participação na arrecadação dos entes maiores, máxime quando se consideram as desigualdades regionais. No caso das municipalidades rurais, em geral, a arrecadação é particularmente exígua, tendo em vista a ínfima ocorrência de fatos geradores de IPTU e ISS, principais tributos municipais.⁸⁹ É de ilação singela notar-se que o exaurimento das competências tributárias não é suficiente para que estes entes atendam às suas necessidades mais mezinhas, pelo que as transferências obrigatórias, contemporizando tais idiosincrasias, não se voltam à realização de investimentos ou obras, mas, em verdade, são impreteríveis para cobrir as despesas correntes.

Neste contexto, e a fim de reforçar a magnitude do mecanismo de cooperação, impende trazer a lume os dados compilados pela Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil em estudo destacado por Raquel Alves: em 2010, de um total de 5.566

⁸⁶ Ibidem, p. 94.

⁸⁷ BRASIL. Carga Tributária no Brasil – 2016. *Receita Federal*. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2016.pdf>>. Acesso em 09 maio 2018

⁸⁸ Conforme dados da Receita Corrente Líquida, disponibilizados pelo Tesouro Nacional, a receita tributária, que abarca todos os tributos à exceção das contribuições, de 2016 foi R\$ 458.722.617.581,74. A receita das contribuições, por sua vez, correspondeu a R\$ 729.914.699.884,95. A dedução a título de transferências legais e constitucionais foi de aproximadamente R\$ 239.330.508,00 bilhões. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/-/series-historicas>>. Acesso em 10 maio 2018.

⁸⁹ ALVES, Raquel de Andrade Vieira. Op. cit., p. 36.

Municípios, 82,4% (ou seja, 4.589) tiveram o valor correspondente aos benefícios previdenciários pagos superior ao de sua arrecadação tributária.⁹⁰

Ressalta-se, outrossim, que a participação direta e indireta no produto da arrecadação ostenta vultosa matiz de instrumento de justiça redistributiva inter e intrarregional. Neste sentido:

[...] é fundamental que o Estado se organize de forma a manter equidade entre seus membros, o que importa na adoção de uma série de medidas redistributivas.

Estas podem ocorrer por meio da competência própria para arrecadação e de diversos sistemas de transferências. No entanto, a medida mais comum e eficiente é estabelecer um sistema de transferências intergovernamentais que promova a redistribuição das riquezas arrecadadas, de modo a fazer com que as unidades da federação que mais arrecadem repassem parte dos recursos às unidades menos favorecidas. Sem que se utilize somente o critério da arrecadação, e sim todos aqueles que promovam a Justiça Fiscal, no sentido mais amplo do termo.

[...] É o que pode ocorrer em face de diferenças naturais. Uma região desértica, que pouco produzirá na agricultura, pode ter uma arrecadação razoável (produz petróleo, por exemplo), mas, mesmo assim, terá necessidade de um aporte maior de recursos para que se desenvolva satisfatoriamente e mantenha um padrão de vida adequado a seus habitantes.⁹¹

Não obstante, o que se tem observado progressivamente, a partir da década de 1990, é um movimento de inflexão dos desígnios do constituinte de 1988, desvelando-se vertiginosa recentralização política e econômica na esfera da União, à custa, notadamente, do desvirtuamento das transferências obrigatórias.

No afã de contextualizar a tônica da centralização financeira, remonta-se ao período de declínio da ditadura militar, no início da década de 1980, quando os Estados experimentaram a retomada do protagonismo político, o que veio a ser consolidado com o advento da Constituição de 1988. Nesta oportunidade, além de incrementar as bases tributárias estaduais, possibilitou-se que estes entes realizassem operações de crédito através de seus bancos e empresas e emitissem títulos estaduais.

⁹⁰ Estudo disponível em: <http://www.anfip.org.br/publicacoes/20120726210022_Economia-nosmunicipios_26-07-2011_2011_Economia_dos_municipios.pdf> apud ALVES, Raquel de Andrade Vieira. A Interpretação do art. 160 da Constituição à Luz do Novo Contexto Federativo. *Revista de Finanças, Tributação e Desenvolvimento - Vinculada ao Programa de Pós-graduação da UERJ*, v. 3, n. 3, 2015, p. 18. Disponível em <<http://www.e-publicacoes.uerj.br/ojs/index.php/rfptd/article/view/14001>>. Acesso em 26 mar. 2018.

⁹¹ CONTI, José Maurício. *Federalismo Fiscal e Fundos de Participação*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001, p. 35 apud ibidem, p. 11.

Fomentou-se, assim, o intitulado “federalismo predatório”, marcado, em suma, pela autonomia fiscal desenfreada dos Estados, a culminar em profundo endividamento destes entes, o que, em última análise, comprometia a estabilidade do país. Neste cenário, Raquel Alves observa que

A redemocratização aumentou a autonomia fiscal e política dos Estados, mas não a responsabilidade dos governadores, que preferiam vetar projetos contrários aos seus interesses do que negociar com o governo federal, já que a facilidade na obtenção de crédito permitia certa independência política em relação à Presidência da República⁹².

Este desarranjo passou a sofrer uma série de reveses com as reformas levadas a cabo especialmente a partir dos governos do Presidente Fernando Henrique Cardoso. Entre as medidas que resvalaram na autonomia dos Estados, Luís Roberto Barroso destaca, por exemplo, a redução da capacidade de endividamento dos entes subnacionais e o malogro das tentativas de racionalizar o pagamento das dívidas dos Estados para com a União.⁹³

Em que pese os desígnios do governo afigurarem-se, à primeira vista, salutares, no sentido de conter o descontrole fiscal dos Estados, o deslinde das mudanças descortinaram-se infestos ao desenho federativo brasileiro. Para além do aumento progressivo das despesas correntes, desacompanhada do respectivo reequilíbrio orçamentário, assevera-se, ainda no contexto fático, a predileção do governo central pela instituição de tributos não partilháveis em detrimento daqueles que integram o montante a ser transferido aos entes subnacionais.

Neste contexto, é edificante o estudo veiculado pelo Tribunal de Contas da União, a constatar os efeitos funestos da política de desoneração do IPI e IR adotada pelo governo federal, mormente a partir da crise financeira internacional de 2008.⁹⁴ Conquanto se reconheçam os proveitos econômicos obtidos à época, não se pode descurar de suas repercussões sistêmicas, porquanto, conforme destrinchado alhures, o importante mecanismo indireto de transferência de receita ostenta como substrato a arrecadação do IPI e do IR.

⁹² Ibidem, p. 14.

⁹³ BARROSO, Luís Roberto. Parecer nº 01/2009. Sentido e alcance do parágrafo único do art. 160 da Constituição: parâmetros para a retenção de receitas estaduais pela União Federal. *Revista de Direito da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro*, nº 64, p. 295-321, 2010, p. 297-298.

⁹⁴ Disponível em:

<http://portal.tcu.gov.br/tcu/paginas/contas_governo/contas_2013/fichas/4.3%20Impacto%20das%20Ren%C3%Bancias%20do%20IPI%20e%20do%20IR%20sobre%20os%20Repasse%20da%20Uni%C3%A3o.pdf>. Acesso em 11 maio 2018.

O indigitado estudo revela que no período de 2008 a 2013, o montante da desoneração líquida sobre o IR e o IPI alcançou aproximadamente R\$ 416,4 bilhões, dos quais 42% foram suportados pela União, enquanto os Estados, o Distrito Federal e os Municípios responderam com 58% do total desonerado⁹⁵. Ressalte-se, ainda, a constatação de que tal sorte de política se presta, a um só tempo, a solapar ambos os objetivos das transferências obrigatórias, quais sejam, incrementar o federalismo de cooperação e amainar as desigualdades regionais:

No tocante ao impacto regional dessas renúncias, constatou-se que o Nordeste foi a região com o maior impacto negativo originado da redução dos repasses aos fundos constitucionais e de participação em decorrência da desoneração do IR e IPI, uma vez que poderia ter recebido cerca de R\$ 88 bilhões, entre 2008 e 2013, o correspondente a 36% dos valores não repassados

A desoneração sobre o IR e o IPI apresentou duplo efeito sobre o desenvolvimento regional do país. Primeiro porque, na concessão da desoneração, em relação às regiões menos desenvolvidas do país, privilegiou-se a região Sudeste, historicamente a maior recebedora dos benefícios tributários, conforme demonstrado no Relatório sobre as Contas de Governo 2012. Segundo, porque identificou-se o impacto negativo da desoneração sobre o nível de transferências de recursos financeiros aos fundos constitucionais de financiamentos e de participação, sobretudo os direcionados aos estados das regiões Nordeste e Norte.

Esta prática, oportunamente designada pelo Ministro Ricardo Lewandowski de “cortesia com o chapéu alheio”, se dá com a chancela do Supremo Tribunal Federal. Por ocasião do julgamento do RE 705.423, ao debater-se o alcance da expressão “produto da arrecadação” plasmada no artigo 158, I da Constituição da República, optou-se por uma interpretação estrita, a partir da premissa de que incluir na base de cálculo do Fundo de Participação dos Municípios os benefícios e incentivos fiscais levados a efeito pela União implicaria indevida interferência no exercício da competência tributária deste ente. Fixou-se, então, sob a sistemática da repercussão geral, a seguinte tese:

É constitucional a concessão regular de incentivos, benefícios e isenções fiscais relativos ao Imposto de Renda e Imposto sobre Produtos Industrializados por parte da União em relação ao Fundo de Participação de Municípios e respectivas quotas devidas às Municipalidades.⁹⁶

⁹⁵ Não obstante se possa criticar a escolha do constituinte originário pelo fomento dos fundos à custa de tributos de verve notadamente extrafiscal, destaca-se que esta celeuma refoge aos lindes deste trabalho.

⁹⁶ BRASIL. STF. Tribunal Pleno. Re nº 705.423/SE. Ministro Relator Edson Fachin. Julgado em 23.11.16. DJ de 07.02.2017.

Neste julgamento, apesar de, com esteio nos lindes objetivos da demanda, acompanhar o voto vencedor do Relator Ministro Edson Fachin, o Ministro Luís Roberto Barroso externou inquietude em relação à crise do federalismo fiscal de cooperação, a apontar no sentido de uma possível revisitação do tema pela Corte sob outros matizes. Sintetizando o panorama fático que assola os Estados e Municípios, aduziu que

A crise dos Estados e dos Municípios decorre de um tipo de política de concentração de arrecadação na União que desfavorece gravemente Estados e Municípios. Essa crise decorre, em parte, [...] da opção da União Federal pela criação e majoração de contribuições sociais e parafiscais, em vez de impostos nos quais os Estados e Municípios têm participação, o que mudou - e consta do voto de Sua Excelência essa observação - a proporção de Municípios, Estados e União na arrecadação global; e também decorre da política de desonerações que a União adota e que afeta indiretamente a arrecadação dos Estados e Municípios, que não apenas não imprimem dinheiro, como também não podem se beneficiar da utilização desses fundos gordos que a União utiliza, como o FGTS, o Fundo de Amparo ao Trabalhador e outros. Ou seja, nós temos um modelo de grande assimetria que, em parte, explica a crise dos Estados, não os absolve pela gestão, a meu ver, fiscal desleixada, mas a verdade é que o modelo se tornou progressivamente concentrador na União.⁹⁷

Neste cenário, a conjugar a redução da autonomia dos entes subnacionais - sobretudo dos Estados, que viram seu poder político arrefecidos ante a impossibilidade de contratarem empréstimos de seus bancos e emitirem títulos no mercado - e o aumento de receitas através de tributos não partilháveis, tem-se como efeito insofismável o empoderamento desproporcional da União, que culmina por redesenhar as relações entre os entes federados.

Esta vertiginosa centralização econômica e política na esfera do governo central se dá à custa do federalismo de cooperação, a acarretar, mormente para o Municípios, a necessidade de submeter-se aos auspícios do instrumento da transferência voluntária, manejado pela União como forma de exercer influência política nos entes subnacionais.

Mister, enfim, consignar que estas tergiversações só se afiguram viáveis em razão da Desvinculação de Receitas da União, objeto central de estudo deste trabalho, que permite tredestinar parte das receitas oriundas da arrecadação de contribuições especiais. É de dizer, ao transformar de livre destinação parte da renda resultante da cobrança destas exações, está-se a convertê-las, no quinhão desvinculado, em tributos *sui generis*, no afã de contemporizar,

⁹⁷ BRASIL. STF. Tribunal Pleno. Re nº 705.423/SE. Ministro Relator Edson Fachin. Julgado em 23.11.16. DJ de 07.02.2017.

apenas para o governo federal, as perdas resultantes da política de desoneração. É neste sentido que a DRU se imiscui no federalismo fiscal, de modo a incentivar a perpetração de ardis pela União com vistas a esgueirar-se da partilha de receitas, a expensas, em última análise, da autonomia dos entes periféricos.

Ululante, destarte, que este não fora o desenho institucional perfilhado pelo constituinte de 1988. Ao revés, ciente da imprescindibilidade da descentralização de poder para a consolidação do regime democrático, vislumbrou-se complexo sistema de federalismo de cooperação visando a finalmente tornar a separação vertical de poderes uma realidade no Brasil. Sem embargo, em nítido refluxo em relação aos desideratos de 1988, o “movimento pendular” que marca a história federalista brasileira volta a dar sinais de seus vetustos estigmas centralizadores e unitaristas.

CAPÍTULO 2

A DESVINCULAÇÃO DE RECEITAS DA UNIÃO

2.1. Histórico do mecanismo

As discussões até então envidadas destinaram-se a traçar o cenário fático e jurídico em que se insere a DRU, e do qual não se pode descurar quando de sua análise.

Com efeito, vigora no Brasil, desde 1994, alguma sorte de mecanismo que se presta a permitir a livre alocação, pelo governo federal, de uma porcentagem de recursos originalmente vinculados. Enxertada no art. 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) por força da Emenda Constitucional nº 27/2000, conforme leciona Marcus Abraham, a DRU adveio sob o mote de

(...) propiciar uma alocação mais adequada de recursos orçamentários, além de não permitir que determinadas despesas restassem com excesso de receitas vinculadas, enquanto outras áreas apresentassem carências de recursos, possibilitando, ao final, o financeiramente de despesas “incomprimíveis” sem endividamento adicional da União⁹⁸.

Seu surgimento, no entanto, remonta à implantação do Plano Real e ao Programa de Estabilização Econômica quando, em 1994, por ocasião da aprovação da Emenda Constitucional de Revisão nº 1, criou-se o Fundo Social de Emergência (FSE), através do artigo 71, do Ato de Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT)⁹⁹, com vistas a desvincular de quaisquer finalidades específicas, entre outros recursos, “vinte por cento do produto da arrecadação de todos os impostos e contribuições da União”¹⁰⁰.

⁹⁸ ABRAHAM, Marcus. *Curso de direito financeiro brasileiro*. Op cit, p. 103.

⁹⁹ Art. 71. Fica instituído, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, o Fundo Social de Emergência, com o objetivo de saneamento financeiro da Fazenda Pública Federal e de estabilização econômica, cujos recursos serão aplicados no custeio das ações dos sistemas de saúde e educação, benefícios previdenciários e auxílios assistenciais de prestação continuada, inclusive liquidação de passivo previdenciário, e outros programas de relevante interesse econômico e social.

¹⁰⁰ Art. 72. Integram o Fundo Social de Emergência: I - o produto da arrecadação do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza incidente na fonte sobre pagamentos efetuados, a qualquer título, pela União, inclusive suas autarquias e fundações; II - a parcela do produto da arrecadação do imposto sobre propriedade territorial rural, do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza e do imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários, decorrente das alterações produzidas pela Medida Provisória nº 419 e pelas Leis nºs 8.847, 8.849 e 8.848, todas de 28 de janeiro de 1994, estendendo-se a vigência da última delas até 31 de dezembro de 1995; III - a parcela do produto da arrecadação resultante da elevação da alíquota da contribuição social sobre o lucro dos contribuintes a que se refere o § 1.º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, a qual, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, passa a ser de trinta por cento, mantidas as demais normas da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988; IV - vinte por cento do produto da arrecadação de todos os impostos e contribuições da União, excetuado o previsto nos incisos I, II e III; V - a

Extraí-se do próprio texto normativo que a verve, *a priori*, era de viabilizar certa estabilização político econômica, em um período de queda de inflação e reformas fiscais. Ademais, pulula que o mecanismo, dito temporário, verteria os recursos desvinculados para despesas associadas ao interesse econômico e social. Não obstante, conforme acurada análise levada a efeito por Élide Graziane, a desvinculação promovida pelo Fundo prestou-se tão somente a atenuar as finanças públicas federais e promover flexibilidade na atividade orçamentária.¹⁰¹

Crítica-se, neste sentido, que o Fundo se esteie no mote de custear ações dos sistemas de saúde, benefícios previdenciários e auxílios assistenciais, quando, em verdade, a Constituição arrola tributos cuja cobrança está vinculada à destinação à seguridade social. Não bastasse, o próprio mecanismo que se propõe a fortalecer o orçamento social desafeta 20% das contribuições que seriam disponibilizadas a essas áreas, de sorte a, na prática, amesquinhar os recursos da seguridade. A mesma idiosincrasia descortina-se no que tange à seara da educação, por força dos artigos 72, parágrafos 2º e 3º, do ADCT.¹⁰²

Calha frisar, ainda, que o FSE tratou de retirar recursos dos repasses obrigatórios a serem levados a cabo pela União, determinando que os acréscimos da arrecadação de IR e ITR não se submeteriam às transferências constitucionais obrigatórias¹⁰³. Debruçando-se sobre tal previsão, Élide Graziane aduz que

Nesse caso, o que se fez foi estabelecer comandos normativos contraditórios, como

parcela do produto da arrecadação da contribuição de que trata a Lei Complementar n.º 7, de 7 de setembro de 1970, devida pelas pessoas jurídicas a que se refere o inciso III deste artigo, a qual será calculada, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, mediante a aplicação da alíquota de setenta e cinco centésimos por cento sobre a receita bruta operacional, como definida na legislação do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza; VI - outras receitas previstas em lei específica.

¹⁰¹ PINTO, Élide Graziane. Seis vezes DRU: flexibilidade orçamentária ou esvaziamento de direitos sociais? *De Jure* - Revista Jurídica do Ministério Público do Estado de Minas. Belo Horizonte, n. 11, p.511-537, 2008, p. 516. Disponível em <<http://acervo.mpmg.mp.br/ojs/index.php/dejure/article/view/104/13/>>. Acesso em 03 abr. 2018.

¹⁰² Com efeito, assevera-se que indigitados dispositivos promoveram um “remanejamento restritivo de receitas para tais políticas públicas. Na prática, por exemplo, os 18% do total de impostos que deveriam ser destinados à educação por força do artigo 212 da CRFB, passaram a ser 14,4% do montante efetivamente arrecadado.” Cf. *Ibidem*, p. 517.

¹⁰³ Artigo 72, §2º: As parcelas de que tratam os incisos I, II, III e V serão previamente deduzidas da base de cálculo de qualquer vinculação ou participação constitucional ou legal, não se lhes aplicando o disposto nos arts. 158, II, 159, 212 e 239 da Constituição.

já se denunciou antes, uma vez que Estados e Municípios deixariam de receber percentual que lhes corresponde no acréscimo de arrecadação com o imposto de renda e com o imposto sobre propriedade territorial rural, muito embora não se deduzisse da base de cálculo inscrita no art. 159 os 20% (vinte por cento) de desvinculação do art. 72, IV do ADCT.

Não há como cumprir apenas parcialmente a disposição constitucional que obriga a repartição (verdadeiro reequilíbrio) de receitas entre os diferentes níveis da federação. É norma inserida no núcleo intangível da CF/1988, vez que qualquer alteração que vise constranger a forma federativa de Estado será rechaçada por inconstitucional, na forma do que dispõe o art. 60, §4º, I, da Constituição. Por tal razão é que se levantaram Estados, Municípios e Distrito Federal para questionar o fato de que o FSE colidiu com algumas das regras constitucionais de transferência obrigatória de receitas tributárias.¹⁰⁴

O instrumento de desafetação não restou incólume a reprimendas da doutrina, especialmente à vista de seus desígnios recônditos. No entanto, colimando revigorar a maleabilidade orçamentária propiciada pelo engenhoso mecanismo, o governo federal logrou emplacar as Emendas Constitucionais nº 10 de 1996 e nº 17 de 1997. Com efeito, agora sob a alcunha de Fundo de Estabilização Fiscal (FEF)¹⁰⁵, a designar o autêntico talante do instrumento, o mecanismo foi inicialmente prorrogado até 30/06/1997¹⁰⁶, e, ato contínuo, destinado a vigorar até 31/12/1999¹⁰⁷.

No ano de 2000, o Fundo foi reformulado e instituiu-se a DRU no artigo 76 do ADCT, acrescentado pela Emenda Constitucional nº 27 de 2000¹⁰⁸. Nesta nova faceta, propugnou-se a desvinculação de 20% da arrecadação de impostos e contribuições sociais da União que estivessem afetados a órgão, fundo ou despesa.

¹⁰⁴ PINTO, Élide Graziane. Op. Cit., p. 518.

¹⁰⁵ Artigo 71, §2º: § 2º O Fundo criado por este artigo passa a ser denominado Fundo de Estabilização Fiscal a partir do início do exercício financeiro de 1996.

¹⁰⁶ Redação dada pela Emenda Constitucional nº 10 de 1996: Art. 71. Fica instituído, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, bem assim no período de 1º de janeiro de 1996 a 30 de junho de 1997, o Fundo Social de Emergência, com o objetivo de saneamento financeiro da Fazenda Pública Federal e de estabilização econômica, cujos recursos serão aplicados prioritariamente no custeio das ações dos sistemas de saúde e educação, benefícios previdenciários e auxílios assistenciais de prestação continuada, inclusive liquidação de passivo previdenciário, e despesas orçamentárias associadas a programas de relevante interesse econômico e social.

¹⁰⁷ Redação dada pela Emenda Constitucional nº 17 de 1997: Art. 71. É instituído, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, bem assim nos períodos de 01/01/1996 a 30/06/1997 e 01/07/1997 a 31/12/1999, o Fundo Social de Emergência, com o objetivo de saneamento financeiro da Fazenda Pública Federal e de estabilização econômica, cujos recursos serão aplicados prioritariamente no custeio das ações dos sistemas de saúde e educação, incluindo a complementação de recursos de que trata o § 3º do art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, benefícios previdenciários e auxílios assistenciais de prestação continuada, inclusive liquidação de passivo previdenciário, e despesas orçamentárias associadas a programas de relevante interesse econômico e social."

¹⁰⁸ Art. 76. É desvinculado de órgão, fundo ou despesa, no período de 2000 a 2003, vinte por cento da arrecadação de impostos e contribuições sociais da União, já instituídos ou que vierem a ser criados no referido período, seus adicionais e respectivos acréscimos legais.

Conforme exposição de motivos constante da Proposta de Emenda Constitucional (PEC) apresentada apelo Poder Executivo, o objetivo da DRU é o de promover a redução da rigidez da execução orçamentária e financeira, visando a realocar recursos para o financiamento de despesas “incomprimíveis sem endividamento adicional da União”. Ainda consonante as justificativas aventadas, a proposta em comento inserir-se-ia num contexto amplo de mudanças no regime fiscal do país para se coadunar com o cenário internacional. Assim, pugnava-se pela aprovação da DRU, que

intrinsecamente associada à possibilidade de execução da proposta orçamentária, contribuirá para o equilíbrio das finanças públicas e para a estabilidade econômica indispensáveis ao desenvolvimento sustentado, enquanto não definitivamente aprovadas e implementadas outras medidas estruturais necessárias para a manutenção do equilíbrio fiscal em bases permanentes.¹⁰⁹

No afã de contemporizar o mecanismo e atender, em parte, às vozes dissonantes, o artigo 76 do ADCT, em seus parágrafos 1º e 2º, tratou de expressamente ressaltar do montante desvinculado o *quantum* a ser transferido para os entes periféricos através da sistemática da repartição de receitas e, ainda, excetuou de seu alcance a contribuição social do salário-educação.¹¹⁰

A partir de então, sempre ao argumento de propiciar flexibilidade na execução orçamentária - em contraponto às vinculações constitucionais -, a DRU vem sendo prorrogada, com pontuais alterações em seu desenho. Nesta baila, a Emenda Constitucional nº 42 de 2003, que veiculou a Reforma Tributária, ampliou a vigência do mecanismo até 2007, inserindo, ainda, no rol dos tributos parcialmente desvinculados, as contribuições de intervenção no domínio econômico. Vide, por oportuno, excerto da Proposta de Emenda de iniciativa do Executivo (PEC nº 41 de 2003):

A nova redação dada ao art. 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias amplia o prazo de vigência de uma norma relevante na condução da política econômica do Governo Brasileiro. Embora os indicadores da economia nacional estejam, hoje, bem melhores do que no passado, a cautela exige que se mantenha

¹⁰⁹ BRASIL. Proposta de Emenda Constitucional nº 85 de 1999. Disponível em: <<http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD14SET1999.pdf>>. Acesso em 14 maio 2018.

¹¹⁰ Art. 76, § 1º O disposto no caput deste artigo não reduzirá a base de cálculo das transferências a Estados, Distrito Federal e Municípios na forma dos arts. 153, § 5º; 157, I; 158, I e II; e 159, I, "a" e "b", e II, da Constituição, bem como a base de cálculo das aplicações em programas de financiamento ao setor produtivo das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste a que se refere o art. 159, I, "c", da Constituição.; § 2º Excetua-se da desvinculação de que trata o caput deste artigo a arrecadação da contribuição social do salário-educação a que se refere o art. 212, § 5º, da Constituição.

vigente tal comando até que as condições macroeconômicas e as incertezas do cenário internacional desapareçam.¹¹¹

Pulula do trecho destacado que, paulatinamente, abandona-se o discurso de que o instrumento seria temporário, atribuindo-se, ao revés, caráter eminentemente duradouro e arraigado ao jungi-lo à insólita e genérica desapareição das “condições macroeconômicas e incertezas do cenário internacional”.

Com efeito, confirmando a tendência de perenização, a Emenda Constitucional nº 56 de 2007 prorrogou a DRU até 2011 e, em 2011, a Emenda Constitucional nº 68 destinou a vigência do instrumento de desvinculação a 31 de dezembro de 2015. Sintetizando a sistemática então vigente, André Carvalho comenta que

O artigo desvincula – ou transforma em recursos livres, na terminologia orçamentária – 20% da receita de impostos contribuições sociais ou de CIDE - incidindo sobre a base de cálculo das afetações e despesas mínimas constitucionais obrigatórias, ressalvadas as exceções já existentes.

O cotejo entre a FSE/FEF e a DRU descortina que, enquanto os primeiros, ao menos retoricamente, ostentavam diretrizes plasmadas no texto constitucional, o novel mecanismo preocupa-se tão somente com a desvinculação, escusando-se de vaticinar qualquer sentido para sua aplicabilidade. É de dizer

Desta maneira, a finalidade da desvinculação toma apenas um sentido "técnico", por assim dizer "apolítico", pois não haveria a obrigação de sua utilização sequer nas finalidades sociais mencionadas, pelo menos na retórica, nas versões do FSE e do FEF.¹¹²

Outra importante diferença pinçada é o fato de, em seus primórdios, o instrumento de desvinculação constituir-se em “Fundos”, de sorte a angariar recursos de outras fontes e encaminhá-los à satisfação de determinados objetivos; no que tange à DRU, não há previsão de outras receitas – isto é, para além do montante desvinculado -, tampouco atribuição de finalidade específica, conforme frisado.

¹¹¹ BRASIL. Proposta de Emenda Constitucional nº 41 de 2003. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=129816&filename=PEC+41/2003>. Acesso em 14 maio 2018.

¹¹² SCAFF, Fernando Facury. Direitos humanos e a desvinculação das receitas da União. *Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro, v. 236, p. 33-50, abr./jun. 2004. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/44670/44974>>. Acesso em 04 maio 2018.

As semelhanças, entretanto, desvelam-se ainda mais relevantes. Fernando Scaff denuncia o alijamento do mecanismo das normas jurídicas de gestão financeira e, especialmente, a restrição dos recursos constitucionalmente afetados, características essas que ecoam com o advento de nova emenda a prorrogar a DRU. Em suas palavras:

Uma semelhança é o afastamento das normas jurídicas, previstas pela Constituição, para a gestão financeira e patrimonial da administração direta e indireta bem como condições para a instituição e funcionamento de fundos (art. 165, § 9º, 11, da CF).

Desta maneira, todos os preceitos estabelecidos encontravam-se afastados da incidência de normas como aquelas estabelecidas pela Lei 4.320/64, e da Lei Complementar 101/00 que trata da Responsabilidade Fiscal.

Por fim, [...], observa-se a semelhança principal nestas 05 Emendas Constitucionais: todas reduziram o volume de recursos disponíveis para utilização obrigatória nas finalidades constitucionalmente estabelecidas.

2.2. A Emenda Constitucional nº 93 de 2016

Chega-se, enfim, ao arquétipo hodierno. A Emenda Constitucional nº 93/2016¹¹³, promulgada em 08 de setembro de 2016, é oriunda dos Projetos de Emenda nº 4 de 2015 e 31 de 2016 (Câmara e Senado, respectivamente).

A título de elucidação, cumpre sobrelevar os aspectos cardeais veiculados por obra da Emenda Constitucional nº 4 de 2016, a mais revolucionária desde a instituição da DRU. Deveras, a Emenda em comento logrou aumentar para 30% o montante desvinculado e substituir os impostos pelas taxas. Além disso, enxertaram-se os artigos 76-A e 76-B, à guisa de criar a Desvinculação de Receitas dos Estados, Distrito Federal e Municípios (DRE/DF e DRM), que desafetam, também na proporção de 30%, os impostos, taxas e multas dos Estados, Municípios e Distrito Federal. Verifica-se, outrossim, que os instrumentos de

¹¹³ Art. 76. São desvinculados de órgão, fundo ou despesa, até 31 de dezembro de 2023, 30% (trinta por cento) da arrecadação da União relativa às contribuições sociais, sem prejuízo do pagamento das despesas do Regime Geral da Previdência Social, às contribuições de intervenção no domínio econômico e às taxas, já instituídas ou que vierem a ser criadas até a referida data.

Art. 76-A. São desvinculados de órgão, fundo ou despesa, até 31 de dezembro de 2023, 30% (trinta por cento) das receitas dos Estados e do Distrito Federal relativas a impostos, taxas e multas, já instituídos ou que vierem a ser criados até a referida data, seus adicionais e respectivos acréscimos legais, e outras receitas correntes. [...]

Art. 76-B. São desvinculados de órgão, fundo ou despesa, até 31 de dezembro de 2023, 30% (trinta por cento) das receitas dos Municípios relativas a impostos, taxas e multas, já instituídos ou que vierem a ser criados até a referida data, seus adicionais e respectivos acréscimos legais, e outras receitas correntes. [...]

desvinculação de receita destinam-se a vigor até 2023, produzindo, ainda, efeitos retroativos a partir de 1º de janeiro de 2016.¹¹⁴

A Presidência da República, ao apresentar a Proposta de Emenda nº 87/2015 – que tramitou em apenso à PEC nº 4 –, justifica a necessidade de prorrogação da DRU porque

(...) a estrutura orçamentária e fiscal brasileira possui elevado volume de despesas obrigatórias, tais como as relativas a pessoal e a benefícios previdenciários, e também vinculação expressiva das receitas orçamentárias a finalidades específicas. Esse delineamento tende a extinguir a discricionariedade alocativa, pois reduz o volume de recursos orçamentários livres que seriam essenciais para implementar projetos governamentais prioritários.

Nesse cenário, a desvinculação de receitas, vigente desde o ano de 1994, foi instrumento de racionalização da gestão orçamentária, que ampliou as possibilidades de atuação dos gestores públicos e possibilitou atender, de forma célere e tempestiva, as demandas da sociedade, sem comprometer o equilíbrio fiscal das contas públicas. Nesse ínterim, a DRU tem permitido à Administração Pública Federal não só estabelecer prioridades, mas também prover e alocar recursos para torná-las exequíveis.¹¹⁵

Por outro lado, nota-se que a Proposta de Emenda original sofrera substancial metamorfose. Decerto, a PEC nº 4 de 2015, de autoria do Deputado André Figueiredo, manifestava curial preocupação com a tônica de expansão da DRU. Propunha-se, assim, a prorrogação do mecanismo até 31 de dezembro de 2019, acompanhada de escalonada retirada da incidência da desvinculação dos recursos destinados ao financiamento da seguridade de social¹¹⁶.

Sem embargo, no curso da tramitação nas duas Casas Legislativas, o que tencionava ser o início de um processo de gradativa supressão da DRU transmutou-se na mais opulente alteração já experimentada pelo instrumento, a denotar expressiva vitória da ala governista. Entende-se, outrossim, que, além de escancarar a cediça predileção da União pelos tributos não partilháveis – o que se constata ante o aumento da porcentagem desvinculada, bem como

¹¹⁴ Art. 3º Esta Emenda Constitucional entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 2016.

¹¹⁵ BRASIL. Proposta de Emenda à Constituição nº 87/2015. Disponível em <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1359132&filename=PEC+87/2015>. Acesso em 14 maio 2018.

¹¹⁶ BRASIL. Proposta de Emenda Constitucional nº 4 de 2015. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1300563&filename=PEC+4/2015>. Acesso em 14 maio 2018.

a partir da troca dos impostos pelas taxas –, conferiu-se ao mecanismo de desvinculação incontestemente *animus* de perpetuação na realidade do Direito Constitucional Financeiro brasileiro.

2.3. Justificativas da criação e manutenção da DRU

No esteio das justificativas suscitadas pelo governo quando da criação e sucessivas prorrogações do mecanismo de desvinculação de receitas, cumpre lançar luzes sobre a origem e os contornos da tão combatida “rigidez orçamentária”. A fim de aclarar e sintetizar a discussão que ora se propõe, confira-se excerto exposição de motivos exarada por ocasião da Proposta de Emenda nº 50 de 2007 - que veio a resultar na promulgação da Emenda Constitucional nº 57 de 2007:

Uma das características da estrutura orçamentária e fiscal brasileira é a coexistência de um volume elevado de despesas obrigatórias - a exemplo das despesas com pessoal e benefícios previdenciários - com um sistema que vincula parcela expressiva das receitas a finalidades específicas. Tal estrutura reduz significativamente o volume de recursos livres do orçamento, os quais são essenciais para a consecução dos projetos prioritários do governo - como obras de infraestrutura - e para a constituição da poupança necessária à redução da dívida pública. [...]

É por estes motivos, ou seja, pela importância da DRU na constituição dos recursos livres do orçamento federal e pela necessidade de manter um grau mínimo de autonomia na definição de prioridades e na gestão orçamentária que estamos propondo a prorrogação da sua vigência até dezembro de 2011.¹¹⁷

Mister trazer à baila, neste contexto, o princípio da não afetação de impostos, agasalhado pela Constituição de 1988 em seu artigo 167, IV¹¹⁸. O dispositivo veicula comando dirigido ao legislador, obstando-o de vincular, *a priori*, a receita oriunda dos impostos a órgão, fundo ou despesa, à guisa de viabilizar a discricionariedade alocativa do Executivo no momento da elaboração dos projetos orçamentários.

¹¹⁷ BRASIL. Proposta de Emenda à Constituição nº 50 de 2007. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=453973&filename=PEC+50/2007>. Acesso em 16 maio 2018.

¹¹⁸ Art. 167. São vedados: [...] IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Decerto, por expressa determinação constitucional, o princípio atinge tão somente os impostos¹¹⁹, o que se deve, outrossim, em razão da própria natureza desta espécie tributária. Trata-se do elemento finalístico dos impostos, a significar que o dinheiro proveniente de sua arrecadação deve ser vertido para as despesas genéricas do Estado, ou seja, afetas a serviços públicos indivisíveis e usuários indeterminados (*uti universi*).

Neste sentido, ao impedir a vinculação prévia, o princípio em comento permite que o Estado tenha liberdade e flexibilidade para alocar os recursos dos impostos de acordo com sua conveniência e oportunidade, com vistas a viabilizar o custeio das despesas que advierem no curso do exercício financeiro.¹²⁰

Em sentido contrário, conforme destaca Ricardo Lobo Torres, a afetação da receita de impostos acarreta engessamento do orçamento público e, acaso excessiva, implica a criação de políticas públicas indevidamente constitucionalizadas¹²¹. Ter-se-ia, assim, a cristalização do dinamismo da atividade financeira, posto que vinculações pré-comprometem as decisões quanto às políticas e recursos públicos, ocasionando, em última análise, um conflito intergeracional.

Nesse esteio, André Castro Carvalho observa que a maior ou menor aplicação do princípio decorre de um *trade-off* político entre flexibilidade e controle orçamentário. Em suas palavras:

As vinculações costumam ser alvos de críticas e elogios pela doutrina, não havendo consenso no que concerne à sua aplicação, o que dependera do ponto de partida tomado para o seu estudo doutrinário. [...] As principais críticas relacionam-se com o seu desperdício de recursos, automatismo e engessamento das contas públicas, dificultando a sua maleabilidade. Já os benefícios apontados são considerados em razão da maior facilidade de controle e na aplicação dos recursos, bem como a maior aceitação popular de um tributo vinculado, servindo como indutor das preferências populares. Também garante um fluxo de receitas contínuo para áreas que sejam consideradas mais importantes.¹²²

No Brasil, em que pese a expressa consagração do princípio no texto constitucional, tem-se, na prática, vultosa afetação dos recursos arrecadados a título de impostos. Isto porque

¹¹⁹ No regime das Constituições de 1967 e 1969, ao revés, o princípio da não afetação atingia todos os tributos.

¹²⁰ ABRAHAM, Marcus. *Curso de direito financeiro brasileiro*. Op. cit., p. 205-206.

¹²¹ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. Op. cit., p. 120.

¹²² CARVALHO, André Castro. *Vinculações de Receitas Públicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 283.

a Constituição alberga diversas exceções ao princípio, ora ela própria vinculando ora permitindo-se a vinculação da receita dos impostos a órgão, fundo ou despesa, de sorte a esvaziar o comando inserto no artigo 167, IV.

Com efeito, o constituinte originário previra duas ressalvas ao princípio da não vinculação de impostos, quais sejam, o montante destinado à repartição de receitas e à manutenção do ensino.

O constituinte derivado, por sua vez, logrou enxertar outras exceções: através da Emenda Constitucional (EC) nº 3/93 possibilitou-se o oferecimento de receitas tributárias como garantia de operação de crédito; a EC nº 29/00 veiculou vinculação de receita para implementação da saúde, em percentual a ser definido por lei complementar; por ocasião da EC nº 31/00, afetaram-se verbas federais, estaduais e municipais ao Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza; a EC nº 42/03 permitiu a vinculação para atividades relacionadas à administração tributária.¹²³

É diante deste cenário de expressiva subversão do princípio da não vinculação que o governo alega não poder prescindir das sucessivas prorrogações da DRU. Deveras, ao transformar em recursos livres o produto sobre o qual recai, este mecanismo se presta a contemporizar a desmesurada vinculação de impostos.

É de se notar que a idiosincrasia ora relatada resta assaz eloquente quando se depara com a incidência da DRU sobre impostos – o que se verificava até o advento da EC nº 93/2016. Tinha-se, em verdade, o corpo permanente da Constituição a proclamar o princípio da não afetação de impostos e, entretanto, o texto transitório vinha a determinar a livre disposição de 20% da receita oriunda deste tributo. Em outras palavras, o ADCT continha norma estabelecendo a desvinculação de uma receita que, de acordo com o art. 164, IV da CRFB já era desvinculado, a escancarar que, na prática, subsiste autêntica vinculação do produto dos impostos. Ressalta-se que, com a instituição da DRE/DF e DRM, tal urdidura remanesce em relação aos Estados, Municípios e Distrito Federal.

¹²³ SIQUEIRA, Vanessa Huckleberry Portella. *A rigidez orçamentária e a perda de discricionariedade do chefe do poder executivo: uma realidade?* São Paulo: Conceito Editorial, 2011, p. 81-82.

Não se pode descurar, no entanto, da existência de outros fatores a contribuir para o fenômeno da rigidez orçamentária. Para além da desmedida vinculação constitucional da receita de impostos, Vanessa Siqueira ressalta que os compromissos financeiros forjados no afã de se alcançar estabilidade, notadamente os parâmetros delineados pela Lei de Responsabilidade Fiscal e o comprometimento com a meta de geração de superávit primário, também podem ser apontados como responsáveis pelo incremento da rijeza orçamentária.¹²⁴

Somam-se ao panorama de despesas obrigatórias os custos voltados ao pagamento de pessoal e manutenção da máquina pública que, ao lado dos benefícios previdenciários, abocanham cerca de 70% dos gastos alocados¹²⁵. Ademais, a predileção do governo federal pela instituição de tributos não partilháveis – isto é, contribuições especiais – culmina por maximizar o engessamento da peça orçamentária, posto que estas exações são caracterizadas pela prévia destinação de receita.

O epílogo do quadro bosquejado é que, conquanto constata-se vultoso aumento da participação da União na arrecadação tributária, o montante disponível à livre alocação no momento da elaboração do orçamento federal tem se mantido no patamar de 10%.¹²⁶ Comentando estes dados, Vanessa Siqueira é contundente ao denunciar que

[...] no Brasil, a peça orçamentária há muito se despiu do viés de planejamento desenvolvimentista. A crença de que a programação contida no Orçamento passa a vincular as ações do Poder Público dissipa-se, em parte, na flagrante impossibilidade de o Chefe do Executivo delinear com razoável liberdade as metas que, no seu entender, seriam indispensáveis à concretização do desenvolvimento econômico.

Com efeito, é diminuto, na peça orçamentária, o espaço disponível para referendar opções que porventura possam espelhar a (re)definição de prioridade – consoante os critérios de conveniência e oportunidade da Administração Pública – na alocação dos recursos arrecadados. Isso porque as receitas, em sua quase totalidade, de pronto remanescem pré-alocadas, fato a demonstrar a parca margem de manobra à qual não só o Poder Executivo, mas também o Legislativo, restam subsumidos.¹²⁷

Diante deste cenário, é compreensível o esforço envidado pelo governo no sentido de garantir as contínuas prorrogações do instrumento de desafetação de receitas, máxime quando se observa que, enquanto mecanismo que desvincula “na ponta”, a DRU afigura-se politicamente menos onerosa do que a alternativa natural, qual seja, a desvinculação na

¹²⁴ SIQUEIRA, Vanessa Huckleberry Portella. Op. cit., p. 67.

¹²⁵ Ibidem, p. 69.

¹²⁶ Ibidem, p. 83.

¹²⁷ Ibidem, p. 70.

origem – isto é, a abolição dos preceitos constitucionais que instituíram as vinculações¹²⁸. É nesse encaixe que Fernando Scaff proclama:

A DRU faz parte daquelas soluções tipicamente brasileiras, pois transforma em permanente algo que é apresentado como provisório e, sempre que o prazo de sua vigência está por vencer, acaba sendo renovada sob o argumento da crise e da possível ingovernabilidade financeira do país¹²⁹.

Em que pese reconhecerem-se os estorvos apostos ao exercício equilibrado da atividade financeira, entende-se que a discussão acerca da DRU não pode restar adstrita às justificativas de verve eminentemente governamental que a tem fomentado. Ao revés, a legitimidade do instrumento orquestrado pelo Poder Executivo com vistas a esgueirar-se da rigidez orçamentária não pode apartar-se de minudente investigação quanto à sua (in)adequação ao ordenamento pátrio, mormente à luz das cláusulas pétreas.

¹²⁸ CARVALHO, André Castro. Op. cit., p. 271-272.

¹²⁹ SCAFF, Fernando Facury. A DRU, os direitos sociais e o pagamento dos juros da dívida. *CONJUR*, 2015. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2015-jul-14/contas-vista-dru-direitos-sociais-pagamento-juros-divida>>. Acesso em 16 maio 2018.

CAPÍTULO 3

A DESVINCULAÇÃO DE RECEITAS DA UNIÃO E O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL: UMA ANÁLISE DAS EXAÇÕES PARCIALMENTE DESAFETADAS

3.1. Teoria Quinquipartite e as espécies tributárias

No anseio de perquirir os impactos da DRU em relação às exações sobre as quais recai, impende, inicialmente, esquadriñar o Sistema Tributário Nacional.

Enquanto as entradas públicas são concebidas como qualquer sorte de ingresso financeiro nos cofres públicos, a receita pública, segundo definição clássica de Aliomar Baleeiro, pode ser entendida como a “entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo”.¹³⁰ Dessume-se, portanto, que entrada é gênero do qual são espécies a receita (entrada definitiva) e os movimentos de caixa (entrada provisória).

Nesse contexto, é sabido que os tributos representam a faceta mais importante da receita pública¹³¹, apresentando-se, ao lado das multas, como receita derivada (também chamada de receita de economia pública). Isto quer significar que a receita auferida pela cobrança dos tributos advém do patrimônio do particular, através de um constrangimento legal.

A partir de uma leitura constitucional do conceito plasmado no artigo 3º do Código Tributário Nacional (CTN)¹³², Ricardo Lobo Torres define tributo como

dever fundamental, consistente em prestação pecuniária que, limitado pelas liberdades fundamentais, sob a diretiva dos princípios constitucionais da capacidade contributiva, do custo/benefício ou da solidariedade do grupo e com a finalidade principal ou acessória de obtenção de receita para as necessidades públicas ou para atividades protegidas pelo Estado, é exigido de quem tenha realizado o fato descrito em lei elaborada de acordo com a competência específica outorgada pela Constituição.¹³³

¹³⁰ BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. Rio de Janeiro: Forense, 19 ed., 2015, p. 152.

¹³¹ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito tributário e financeiro*. Op. cit., p. 186.

¹³² Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

¹³³ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito tributário e financeiro*. Op. cit., p. 375.

Tarefa das mais árduas consiste em classificar as espécies tributárias. A doutrina se digladiava no esforço de consolidar os critérios que se prestam a identificar os tipos de exações. Com efeito, predominou por muito tempo a teoria tripartida, que classifica os tributos em vinculados e não vinculados a uma atuação estatal, a partir do exame material do fato gerador. De acordo com esta corrente, abraçada pelo CTN em seus artigos 4º e 5º, pinçam-se três espécies distintas de tributos, quais sejam, os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria.

No entanto, para além de outras teorias minoritárias, ganha prestígio com o advento da Constituição de 1988 a corrente quinquipartite, que agrega à vinculação do fato gerador à atividade estatal os critérios da destinação e da previsão de restituição. Exsurgem, assim, como espécies tributárias autônomas, os empréstimos compulsórios e as contribuições, porquanto ostentam características próprias que as distinguem dos tributos clássicos. Comentando esta mudança de paradigma, mister trazer à baila as considerações de Raquel Alves:

O predomínio da visão estática do direito e da racionalidade baseada no conhecimento do passado fundamentava a teoria de que a análise do fato gerador da obrigação tributária seria suficiente para a caracterização das diferentes espécies de tributos. Contudo, a Constituição de 1988, atenta às modificações da sociedade, trouxe novos elementos de validação das espécies tributárias, baseados em uma noção de finalidade e não apenas na clássica visão causal da tributação.

O STF logrou encampar este entendimento, conforme depreende-se do julgamento do Recurso Extraordinário nº 146.733. Confira-se, por oportuno, excerto do voto do Ministro Relator Moreira Alves:

De feito, a par da três modalidades de tributos (os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria) a que se refere o artigo 145 para declarar que são competentes para instituí-los a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, os artigos 148 e 149 aludem a duas outras modalidades tributárias, para cuja instituição só a União é competente: o empréstimo compulsório e as contribuições sociais, inclusive as de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas.¹³⁴

¹³⁴ BRASIL. STF. Tribunal Pleno. RE nº 146.733. Ministro Relator Moreira Alves. Julgado em 29.06.1992. DJ de 06.11.1992.

Cumpra, então, analisar as cinco espécies tributárias, de sorte a diferenciá-las e situá-las no Sistema Tributário Nacional, mormente à luz dos critérios aventados pela teoria quinquipartite.

O imposto é definido pelo CTN, em seu artigo 16, como o “tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”. Deveras, o imposto é a espécie de exação desvinculada quanto à hipótese de incidência, porquanto seu fato gerador é uma situação da vida do contribuinte que possa espelhar signos presuntivos de manifestação de riqueza. É de dizer, a obrigação de pagar imposto não se origina de qualquer agir estatal.

Quanto ao produto da arrecadação de impostos, é de elemental sabença que sua receita é vertida para as despesas relativas a serviços *uti universi* do Estado. Conforme ventilado alhures, os impostos são regidos pelo princípio da não afetação (artigo 167, IV, da CRFB), prestando-se sua receita a custear os serviços públicos genéricos e de usuários indeterminados, de acordo com alocação de recursos perfilhada quando da elaboração dos projetos orçamentários.

As taxas, por outro lado, caracterizam-se pela vinculação do fato gerador a uma atuação estatal relativa à pessoa do contribuinte, consistente na prestação de um serviço ou no exercício de poder de polícia. Neste sentido, é essencial que o serviço público seja específico e divisível.

No que concerne à destinação do produto, não há obrigatoriedade ou vedação a que se vincule o montante arrecadado à atividade estatal que ensejou a criação da taxa, a não ser no caso das custas e emolumentos do artigo 98, parágrafo 2º da CRFB – cuja afetação é obrigatória.

Sem embargo, considerando que a taxa é instituída para que se possa custear determinada atividade estatal, é de ilação singela que o dinheiro seja vertido para este fim. Ademais, as taxas são informadas pela referibilidade, devendo haver uma relação de proporcionalidade entre o que se gasta para desempenhar a respectiva atividade e o que se exige dos contribuintes somados.

A contribuição de melhoria, igualmente, ostenta fato gerador vinculado a uma atividade estatal. Não obstante, distingue-se das taxas porquanto a atividade em questão consiste em uma obra pública da qual decorra valorização para os imóveis no entorno da obra. Aqui também não há obrigatoriedade ou vedação quanto à afetação da receita. Não obstante, observa-se um óbice intransponível a que o dinheiro arrecadado seja vertido para a obra pública, visto que, previamente à cobrança da exação, deve haver uma obra pública valorizando os imóveis; trata-se, portanto, de impossibilidade lógica. Sem prejuízo, o montante despendido na obra é o limite máximo a ser ressarcido ao erário.

À luz da corrente tricotômica, agasalhada pelo CTN, esses são os três tributos autônomos, eis que comportam fatos geradores distintos.

Nos termos da teoria quinquipartite, ecoada pelo STF, as demais espécies tributárias, quais sejam, empréstimos compulsórios e contribuições, não possuem fatos geradores próprios, utilizando ora o das taxas ora o dos impostos – ou seja, pode-se alçar à hipótese de incidência um signo presuntivo de manifestação de riqueza ou uma atividade estatal. Não cabe, portanto, analisar a vinculação destas exações à luz do fato gerador, visto que dependerá da conduta eleita, se de taxa ou imposto.

Quanto ao produto da arrecadação, há uma vinculação técnica, de modo que o produto deve ser destinado para uma despesa específica e pré-estabelecida. No caso do empréstimo compulsório, fala-se, ainda, em uma destinação imediata, posto que a instituição deste tributo deve estar jungida a uma das circunstâncias arroladas no artigo 148 da CRFB¹³⁵. O atributo que confere autonomia a esta exação é a restituibilidade: o Estado tem o dever de restituir da quantia arrecada após o decurso do prazo estabelecido.

3.2. O papel da DRU na desnaturação das contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico

¹³⁵ Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios: I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 50, III, "b". Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

À vista de que a DRU trata de desafetar 30% da receita oriunda da cobrança de contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, cumpre tecer análise mais detida sobre a natureza jurídica das contribuições especiais¹³⁶, à guisa de perscrutar as causas e consequências da tredestinação ocasionada pelo mecanismo em estudo.

Em que pese a existência de posição minoritária em sentido contrário, predomina o entendimento de que as contribuições têm natureza tributária, seja por razões topográficas, isto é, pelo seu tratamento na Constituição encontrar-se imerso no capítulo que trata do Sistema Tributário Nacional, seja porque amoldam-se ao conceito de tributo plasmado no artigo 3º do CTN. Neste ponto, destaca-se que “não é a submissão ao regime tributário que lhe confere tal natureza. Ao revés, é a sua natureza que define o regime jurídico ao qual deva estar submetida”.¹³⁷

Por outro lado, mais reverberante é a celeuma quanto à autonomia tributária das contribuições. Com efeito, conforme esposado alhures, parte da doutrina nega-lhes a qualidade de espécie autônoma sob o argumento de que o único critério a aferir a classificação tributária é a vinculação ou não da hipótese de incidência a atividades estatais. Nesta perspectiva, como o fato gerador das contribuições especiais é, normalmente, desvinculado da atuação estatal, tratar-se-iam de verdadeiros impostos afetados.

Observa-se, então, que mesmo aqueles que lhes negam autonomia reconhecem a afetação a finalidades estatais específicas como o *discrímen* das contribuições. Sem embargo, predomina a posição encampada pelo STF, a consignar que esta vinculação sob o viés da destinação, – isto é, a afetação a atuações estatais determinadas – presta-se a alçar as contribuições à condição de espécie tributária autônoma.

Nesta senda, Raquel Alves leciona que a origem das contribuições remonta ao advento do Estado Social, momento em que exsurge a noção de uma tributação consubstanciada na

¹³⁶ A expressão “contribuições especiais” será utilizada com vistas a abarcar as exações subsumidas à competência impositiva da União, conforme plasmado no artigo 149, *caput*, da CRFB, quais sejam, as contribuições sociais, interventivas e corporativas. Assim, busca-se apartá-las das contribuições “anômalas”, insculpidas no §1º do indigitado dispositivo, e das contribuições para custeio do serviço de iluminação pública (artigo 149-A, da CRFB).

¹³⁷ BARRETO. Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. São Paulo: Noeses, 2011, p. 68-69.

realização de objetivos de natureza econômica ou social. Assim, ao lado da solidariedade genérica, na qual se apoiam os impostos, determinando que o custeio dos serviços seja suportado pela sociedade na proporção de sua capacidade contributiva, fomenta-se, outrossim, uma solidariedade jungida a finalidades específicas, segundo a qual a responsabilidade pelo recolhimento do tributo deve recair, máxime, sobre membros de certos grupos homogêneos quanto à manutenção de atividades que lhes interessem diretamente. Talha-se, destarte, a solidariedade de grupo, informadora das contribuições.¹³⁸ Nesse esteio, oportuno trazer a lume excerto do voto exarado pelo Ministro Cezar Peluso por ocasião do julgamento da ADI nº 3.105:

Como se vê, o singular regime constitucional das contribuições responde a *variantes axiológicas* diversas daquelas que inspiram e orientam o dos impostos e das taxas.

O sujeito passivo não se define como tal na relação jurídico-tributária da contribuição por manifestar capacidade contributiva, como se dá nos impostos, nem por auferir benefício ou contraprestação do Estado, como se passa com as taxas, mas apenas por pertencer a um determinado grupo social ou econômico, identificável em função da finalidade constitucional específica do tributo de que se cuida.¹³⁹

Com efeito, esta forma de tributação apresenta como particularidade a atenção regalada à finalidade da exação, e não apenas às suas causas. Descortina-se, assim, a referibilidade de grupo a propugnar imprescindível correlação direta entre o fim qualificado constitucionalmente e o grupo - econômico, social ou profissional – tributado. É de dizer, a referência deve ser aferida entre a finalidade almejada e o grupo, e não em relação à pessoa do contribuinte, assim como a monta a ser paga deve guardar proporção à atividade a ser financiada.

Pulula, destarte, inarredável elemento atrelado à efetiva necessidade da contribuição, porquanto a competência para instituição destes tributos está vinculada ao custeio das finalidades que lhes justificam. Nestes termos, qualquer excesso na cobrança reputar-se-á inconstitucional, por não encontrar espeque na competência tributária. Ante este cenário, Andrei Pitten Velloso assevera que

Se a desnecessidade era evidente já no momento em que a contribuição foi instituída ou majorada (desnecessidade originária), ela estará eivada de inconstitucionalidade, no todo ou em parte. O vício maculará a sua própria validade, na parcela equivalente

¹³⁸ ALVES, Raquel de Andrade Vieira. *Federalismo Fiscal e as Contribuições*. Op. cit., p. 126-136.

¹³⁹ BRASIL. STF. Tribunal Pleno. ADI nº 3.105. Ministra Relatora Ellen Gracie. Julgamento em 18.08.2004, DJ de 18.02.2005, p. 110.

ao excesso – ou até mesmo *in totum*, caso se apure que houve deliberado abuso do poder de legislar.¹⁴⁰

A necessidade e a referibilidade de grupo, portanto, tal como a destinação, afiguram-se atributos basilares à validade das contribuições. Com efeito, Raquel Alves aduz que

Quando se fala em contribuições em um Estado Social e Democrático de Direito deve-se ter em mente necessariamente a existência de: uma destinação específica; um grupo social, econômico ou profissional responsável pelo custeio e diretamente atingido pela atividade custear, que não se confunda com toda a sociedade; e a referibilidade de grupo, expressa pela relação de custo-benefício coletivo entre os dois elementos.

Ainda no encalço de individualizar as contribuições enquanto espécies tributárias autônomas, insta minudenciar os aspectos de seu conteúdo finalístico. Deveras, o critério nodal que aparta contribuições e impostos é a afetação, eis que nestes impera o princípio da não-afetação a órgão, fundos ou despesa, e naquelas há vinculação à realização de finalidades estatais específicas.

Esmiuçando este atributo, Paulo Ayres Barreto destaca que a finalidade e a destinação do produto, embora “imbricados”, são comandos distintos. Por finalidade deve-se entender a causa, qualificada constitucionalmente, que ensejou a instituição ou aumento da contribuição. De outra toada, compõe a estrutura normativa deste tributo um dado financeiro, qual seja, o efetivo destino do produto da arrecadação para aquele fim. Assim, tem-se como condição de validade que a regra matriz da contribuição deve afirmar a sua finalidade, constitucionalmente prevista, e estipular o destino da arrecadação.¹⁴¹

É neste sentido que a doutrina moderna¹⁴² pugna pelo abandono da rígida separação entre Direito Financeiro e Tributário, haja vista que, diante de um sistema uno, as consequências jurídicas de um ramo, inarredavelmente, estendem-se para os demais. Conforme expandido no capítulo 1, a divisão do Direito em diversos microssistemas deve ser encarada como opção didática, com vistas a pinçar as especificidades que lhes são inerentes. Esta inter-relação é ainda mais explícita no âmbito das contribuições especiais, sendo certo

¹⁴⁰ PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. *Contribuições: teoria geral contribuições em espécie*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 51.

¹⁴¹ BARRETO, Paulo Ayres. Op. cit., p.112-115.

¹⁴² Por todos, destaque-se a argúcia de Andrei Pite Velloso ao asseverar que “o Direito Financeiro e o Tributário não são ilhas incomunicáveis [...] a inconstitucionalidade de normas financeiras pode repercutir na validade de normas tributárias”. In PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. Op. Cit., p. 68.

que, por opção do constituinte, a destinação do produto da arrecadação ostenta relevância tributária.

Com efeito, por ocasião do julgamento da paradigmática ADI nº 2.925¹⁴³, restou vencida a Ministra Ellen Gracie, para quem as contribuições seriam caracterizadas pela “finalidade de sua instituição e não pela destinação da respectiva cobrança”. Nesta oportunidade, assentando a imprescindibilidade da efetiva destinação das contribuições de intervenção no domínio econômico para os fins arrolados na Constituição, a Corte decidiu que

LEI ORÇAMENTÁRIA - CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - IMPORTAÇÃO E COMERCIALIZAÇÃO DE PETRÓLEO E DERIVADOS, GÁS NATURAL E DERIVADOS E ÁLCOOL COMBUSTÍVEL - CIDE - DESTINAÇÃO - ARTIGO 177, § 4º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. É inconstitucional interpretação da Lei Orçamentária nº 10.640, de 14 de janeiro de 2003, que implique abertura de crédito suplementar em rubrica estranha à destinação do que arrecadado a partir do disposto no § 4º do artigo 177 da Constituição Federal, ante a natureza exaustiva das alíneas a, b e c do inciso II do citado parágrafo.

Dessume-se, então, que o conteúdo finalístico, além de conferir autonomia às contribuições em relação às demais espécies tributárias, fornece balizas para o controle da exação ante os desvios que eventualmente sejam perpetrados no plano normativo ou fático, isto é, no que tange à efetiva destinação.¹⁴⁴

No esforço de sintetizar o perfil ora talhado, pode-se dizer que as contribuições, ao revés da *ratio* que informa os impostos, prestam-se a custear despesas específicas, de sorte que, uma vez instituída a exação, as respectivas despesas destinatárias restam alijadas de decisões políticas discricionárias. Merece destaque a definição gizada por Andrei Pitten Velloso:

Contribuição especial é o tributo que, apensar de ter hipótese de incidência desvinculada de atuações estatais, é juridicamente afetado à realização de finalidades específicas (notas conceituais), as quais autorizam a sua instituição e a sua cobrança dos sujeitos passivos a elas relacionados, no montante e no período em que a cobrança se revelar efetivamente necessária (requisitos específicos de validade).¹⁴⁵

¹⁴³ BRASIL. STF. Tribunal do Pleno. ADI nº 2.925. Ministra Relatora Ellen Gracie. Julgamento em 19.12.2003. DJ de 4.03.2005.

¹⁴⁴ ALVES, Raquel de Andrade Vieira. *Federalismo Fiscal e as Contribuições*. Op. cit., p. 157.

¹⁴⁵ PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. Op cit., 47-48.

Esquadrinhando este panorama geral, é certo que o artigo 149 da CRFB¹⁴⁶ prevê diferentes tipos de contribuições, quais sejam, as sociais, de intervenção no domínio econômico e as de interesse das categorias profissionais ou econômicas. Cada espécie corresponde a um regime jurídico, interessando, para os fins desta pesquisa, as duas primeiras, sobre as quais se passa a debucar.

A Constituição de 1988, à luz de seu caráter dirigente, consagrou expressivo rol de direitos sociais. Sem descurar da inarredável faceta fiscal que se antepõe à consecução destes misteres, tratou de garantir financiamento específico aos ditos direitos de segunda geração, com vistas a resguardá-los de eventuais entraves políticos. Nesse esteio, outorgou à União competência para instituir contribuições sociais que, por sua vez, subdividem-se em (i) contribuições destinadas ao custeio da seguridade social e (ii) contribuições sociais gerais.

As (i) contribuições sociais *stricto sensu* destinam-se ao financiamento da seguridade social, que agasalha os direitos relativos à saúde, assistência e previdência social, e encontram-se regulamentadas nos artigos 194 e 195 da CRFB, inclusive quanto às respectivas materialidades. Já as (ii) contribuições sociais *lato sensu* voltam-se aos demais direitos consagrados pela Ordem Social. Neste caso, a Constituição não previu as bases de cálculos, mas tão somente buscou recepcionar, de forma expressa, as contribuições já existentes quando do seu advento, são elas o salário-educacão (artigo 212, §5º) e o seguro-desemprego (artigo 239).

As contribuições interventivas apresentam certas complexidades, especialmente porque o constituinte não se prestou a tratá-las com minúcia. Reserva-se à doutrina e à jurisprudência a incumbência de apor os contornos no afã de obstaculizar sua utilização como um imposto disfarçado – o que, infelizmente, sói em ocorrer, mormente com vistas a driblar a repartição de receitas. Não é por outro motivo a consternação no sentido de que

O tema se torna especialmente preocupante porque, a exemplo dos impostos, possuem as contribuições fato gerador não vinculado, mas, ao contrario daquelas, as bases de incidência não foram discriminadas na Constituição, limitando-se o constituinte a indicar a sua função interventiva. Assim, é justamente por meio da

¹⁴⁶ Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

análise das funções do tributo que poderemos delimitar os limites para a sua imposição.¹⁴⁷

As contribuições de intervenção no domínio econômico, como o nome vem a indicar, servem de instrumento da União para intervir sobre a Ordem Econômica (Título VII da Constituição). Este aparte é importante para indicar que o manejo destas contribuições se volta à intervenção indireta na economia, notadamente sob o viés de incentivo, a denotar o seu caráter extrafiscal. Ademais, não poderá servir como um fim em si mesmo; ao revés, deve constituir um instrumento destinado a custear uma atividade caracterizada como uma intervenção no domínio econômico do particular.¹⁴⁸

Em que pese o esforço de talhar o perfil geral das contribuições, assiste-se, no Brasil, a um processo de “paulatina desconstrução da identidade constitucional”¹⁴⁹ das contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, marcado, em suma, pela “fúria arrecadatória” da União.

Com efeito, conforme estudo coligidos pela Receita Federal, observa-se que a carga tributária brasileira aumentou, entre 1991¹⁵⁰ e 2016¹⁵¹, de 24,61% para aproximadamente 32,38% do PIB. Salta aos olhos, no entanto, que esse aumento vultoso se deu eminentemente à custa da expansão das receitas federais¹⁵², por meio do manejo das contribuições sociais e contribuições de intervenção no domínio econômico, seja pela instituição de novas exações seja pelo aumento de suas alíquotas.

Minudenciando os números hauridos da análise da carga tributária brasileira, constata-se que, nos primeiros anos de vigência da Constituição, a arrecadação dos principais impostos federais (IR e IPI) correspondia a 5,72% do PIB, e a arrecadação de todas as contribuições

¹⁴⁷ FERRAZ, Luciano; GODOI, Marciano Seabra de; SPAGNOL, Werther Botelho. *Curso de direito financeiro e tributário*. Belo Horizonte: Fórum, 2017, p. 250.

¹⁴⁸ ALVES, Raquel de Andrade Vieira. *Federalismo Fiscal e as Contribuições*. Op. cit., p. 164-166.

¹⁴⁹ GODOI, Marcia Seabra de. Contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico: a paulatina desconstrução de sua identidade constitucional. *Revista de Direito Tributário da APET*, São Paulo, nº 15, 2007, p. 81-100.

¹⁵⁰ Disponível em <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-1997/view>.

¹⁵¹ Disponível em <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2016.pdf/view>.

¹⁵² Os dados relevam que a participação da União passou de 16,12% para 22,11% do PIB, no período de 1991 a 2016. No caso dos Estados, a alteração foi de 7,32% para 8,23% e, em relação aos Municípios, tem-se o aumento de 1,18% para 2,05%.

sociais e de intervenção no domínio econômico equivalia a 9,29% do PIB (dados de 1991). Comparando com os dados de 2016, a arrecadação conjunta do IR e do IPI não ostenta mudança significativa, chegando a 6,85% do PIB; já arrecadação das contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico progrediu para 13,98% do PIB.

À primeira vista, a acentuada predileção do governo federal por estas exações poderia suscitar estranheza, considerando a sua destinação afetada, o que tende a engessar ainda mais o orçamento. Sem embargo, análise mais detida do contexto financeiro e tributário brasileiro permite desnudar algumas indicações dos motivos subjacentes ao protagonismo de indigitadas contribuições. Deveras, podem-se aventar dois matizes de resposta: (i) em contraponto à rigidez constitucional para instituição de impostos, o manejo das contribuições desvela-se assaz flexível; (ii) sua receita não se submete à partilha com os entes periféricos – à exceção da CIDE-Combustíveis.

Diz-se que a utilização das contribuições é flexível porque, em relação aos impostos, a Constituição, além de arrolar as materialidades e de reparti-las entre os entes federados, outorgou competência residual à União de forma circunscrita. Com efeito, à luz dos lindes propugnados pelo artigo 154, I¹⁵³, o exercício da competência residual em matéria de impostos se dá através de lei complementar e, ainda, deve ensejar impostos não-cumulativos e cujo fato gerador e base de cálculo não estejam consignados na Constituição – isto é, o novel imposto não pode implicar *bis in idem*, tampouco bitributação. Tenha-se que esta competência jamais fora exercida sob a égide da Constituição de 1988.

Entrementes, as possibilidades de instituição de contribuições são muito mais versáteis. Em que pese o tema ser objeto de celeuma doutrinária¹⁵⁴, o panorama hodierno, com espeque na jurisprudência do STF, indica que: (i) a remissão do artigo 195, §4º¹⁵⁵ para o artigo 154, I da CRFB, quer significar que a União deve observar a necessidade de lei complementar na instituição de novas contribuições sociais da seguridade social; pode, no entanto, utilizar-se de

¹⁵³ Art. 154. A União poderá instituir: I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição[...].

¹⁵⁴ Alguns posicionamentos divergentes podem ser encontrados *in* ALVES, Raquel de Andrade Vieira. *Federalismo Fiscal e as Contribuições*. Op. cit., p. 161-171. No mesmo sentido, GODOI, Marcia Seabra de. Op. cit.

¹⁵⁵ Art. 195, §4º: A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I.

fato gerador ou base de cálculo já discriminados para os impostos – inclusive do âmbito de competência impositiva dos demais entes¹⁵⁶.

Outro fator de flexibilização está associado à (ii) possibilidade de criação de outras contribuições sociais gerais, para além daquelas recepcionadas pelo texto constitucional, inclusive utilizando de bases de cálculo de impostos já existentes¹⁵⁷.

Por fim, tem-se que (iii) a instituição de contribuições de intervenção no domínio econômico prescinde de lei complementar¹⁵⁸ e pode incidir sobre base de cálculo e fato gerador de impostos arrolados na Constituição. Não bastasse, o STF tem adotado uma ampla noção de “intervenção no domínio econômico” de sorte a alargar ainda mais o escopo de utilização deste tributo pelo governo federal¹⁵⁹.

Para além destas flexibilidades, o potencial arrecadatário das contribuições é exacerbado ante a não inclusão destas exações na monta a ser transferida para os entes subnacionais pelo instrumento da repartição vertical de receitas – excepcionada a CIDE-

¹⁵⁶ Interessante a ponderação propalada pelo Ministro Sepúlveda Pertence em seu voto vencido no RE 228321: “[...] a mim me parece que o raciocínio do em. Relator faz abstração de que a vedação de coincidência de fato gerador ou de base de cálculo entre as contribuições enumeradas no art.195, **caput**, e as que se viessem a criar, com base no § 4.º, já resulta de ter esse último por objeto a instituição de **outras fontes** de custeio da seguridade social, que não as já estabelecidas no contexto do mesmo artigo, o que faria gritantemente ociosa a menção à obediência devida ao art. 154, I, da Constituição. Entendo, pois, que as **novas** contribuições sociais – de instituição autorizada no art. 195, §4º, da CF – não podem constituir duplicação substancial não apenas das contribuições enumeradas no **caput** em relação às quais hão de constituir “outras fontes” de financiamento do sistema -, mas também dos impostos discriminados na Constituição, aí, por força da observância imposta ao art. 154, I, da mesma Carta”. In BRASIL. STF. Tribunal Pleno. RE nº 228.321/RS. Ministro Relator Carlos Velloso. Julgamento em 01.10.1998. DJ de 30.05.2003.

¹⁵⁷ É o caso da LC nº 110 de 2001, que criou o “adicional de 10% ao Fundo de Garantia do Tempo Serviço”, classificado como contribuição social geral. A exação foi chancelada pelo STF, por ocasião do julgamento da ADI-MC 2.556. Em crítica à decisão e, especialmente, à fundamentação adotada, Marciano Godoi assevera que “com essa forma de argumentação, sempre se poderá identificar uma “finalidade social” em toda e qualquer exação que se queira criar para levantar recursos a serem utilizados em determinado gasto com fundamento ou impacto social. O caso do levantamento de recursos para saldar o “rombo do FGTS” (LC 110/2001) poderia ser repetido em inúmeras situações, banalizando completamente o conceito constitucional de contribuição social”. In GODOI, Marcia Seabra de. Op. cit., p. 98.

¹⁵⁸ BRASIL. STF. Tribunal Pleno. RE nº 396.266. Julgamento em 26.11.2003, DJ de 27.02.2004.

¹⁵⁹ O Ministro Sepúlveda Pertence criticou o entendimento da Corte de que a ATP tratar-se-ia de contribuição interventiva quando, a seu ver, era um “mal dissimulado imposto sobre serviços”. Ainda neste encaixe, aduziu que “não a [a maioria formada] comoveu a réplica que lhe opôs o Ministro Marco Aurélio de faltar-lhe a definição da espécie em lei complementar, prevista no art. 146, III, *a*, a cuja observância o art. 149 da Constituição submetera a instituição das contribuições por ele genericamente autorizada à União. Somente eu prestei reverência ao argumento. E sigo convencido da necessidade de mais detida reflexão sobre o tema, a evitar que a definição extremamente flexível da contribuição de intervenção no domínio econômico, da qual se partiu, se converta em desaguadouro cômodo às derramas imaginadas pela voracidade fiscal da União, à custa da dinamitação do sistema tributário da Federação.” In BRASIL. STF. Primeira Turma. RE nº 242.431-3/SP. Julgamento em 30.03.1999. DJ de 14.05.1999.

Combustíveis, nos termos do artigo 159, III, da CRFB –, ou seja, tudo quanto é recolhido a este título remanesce nos cofres da União. É de ilação singela, portanto, que, ao deparar com a necessidade de incrementar a arrecadação tributária, o governo federal privilegie a instituição ou aumento da alíquota das contribuições sociais e interventivas; o mesmo raciocínio vale para as desonerações, que são feitas especialmente à custa dos tributos partilháveis – IR e IPI.

De feito, a arrecadação de impostos federais desvelou-se insuficiente para a política econômica encampada pelo Brasil a partir de 1999 – designada “tripé macroeconômico”¹⁶⁰ – com vistas a fazer face ao aumento da dívida pública e a promover estabilidade. Notadamente, a produção de superávit primário (diferença entre a arrecadação e gastos públicos, antes do pagamento dos juros) encontrava estorvo no alto grau de comprometimento das receitas dos impostos. Considerando o ônus político envolto no aumento da carga tributária, e à vista de que as transferências constitucionais obrigatórias abocanhariam significativa monta de eventual majoração dos principais impostos federais – IR e IPI – ou do exercício da competência residual insculpida no artigo 154, I, da CRFB¹⁶¹, lançou-se mão de voraz incremento arrecadatório a expensas das contribuições¹⁶².

Não se pode olvidar, no entanto, que, nada obstante o vultoso potencial arrecadatório das contribuições, tem-se como obstáculo à consecução do superávit primário a própria natureza destas exações. Em outras palavras, conforme minudenciado alhures, à luz do seu conteúdo finalístico, as contribuições são instituídas de sorte a custear determinada finalidade específica e para tal fim sua arrecadação está inarredavelmente afetada – vinculação sob o

¹⁶⁰ Dita política econômica, que prevaleceu no Brasil nos últimos 20 anos, envolve (i) metas fiscais, (ii) metas de inflação e (iii) política de câmbio flutuante. Para uma explicação didática, vide: <<https://www.nexojornal.com.br/expresso/2016/11/07/O-que-%C3%A9-o-trip%C3%A9-macroecon%C3%B4mico.-Ele-ainda-existe-no-Brasil>>. Acesso em 30 maio 2018.

¹⁶¹ De acordo com o artigo 157, II da CRFB, 20% da receita oriunda do exercício da competência residual em matéria de impostos deve ser destinada aos Estados e Distrito Federal. *In verbis* Art. 157. Pertencem aos Estados e ao Distrito Federal: [...] II - vinte por cento do produto da arrecadação do imposto que a União instituir no exercício da competência que lhe é atribuída pelo art. 154, I.

¹⁶² À guisa de reduzir a números o quadro ora expandido, observa-se que, de 1998 – ano anterior à adoção do “tripé macroeconômico” – para 2016, a arrecadação de IR e IPI apresentou decréscimo de 7,08% para 6,85% do PIB. Entrementes, como era de se prever, a receita das principais contribuições sociais – quais sejam, a contribuição para a previdência social, COFINS, CSLL e PIS – saltou de 8,65% para 10,48% do PIB. Com efeito, o governo federal logrou aumentar de 20,69% para 22,11% do PIB sua participação no “bolo” tributário sem que para isso tenha exaurido sua competência impositiva – o imposto sobre grandes fortunas jamais fora instituído – ou exercido a competência residual em matéria de impostos; ao contrário, fê-lo sem prejuízo do encolhimento da arrecadação de seus principais impostos – IR e IPI. Dados disponíveis em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil>>. Acesso em 30 maio 2018.

viés do destino. Assim, é axiomático que a fidedigna observância do seu arquétipo constitucional implicaria ausência de recursos desimpedidos ao alcance do governo para formação do almejado superávit.

É diante desta urdira que, no enalço da novel política econômica, o governo reformulou o FEF e, através da Emenda Constitucional nº 27 de 2000, enxertou a DRU no artigo 76 do ADCT, em nítido intento de desvincular de suas finalidades originárias determinado percentual da arrecadação das contribuições, à guisa de alcançar as metas fiscais¹⁶³. Ao fazê-lo, no entanto, está a efetivamente atribuir a estas exações destinação própria dos impostos – ou seja, a desnaturá-las. Nesse esteio, Andrei Pitten Velloso é contundente ao denunciar que

Por força da DRU, os recursos das contribuições especiais podem ser utilizados como se fossem provenientes da arrecadação de impostos, o que impele a União a cobrar valores excessivos, desnecessários para o atingimento das finalidades que justificam a sua instituição, a fim de utilizá-los para financiar despesas gerais e, inclusive, para custear o serviço da dívida pública.

O exemplo da COFINS é elucidativo. Estima-se que a contribuição arrecadará R\$ 224 bilhões em 2015, sendo que, por força da DRU, R\$ 45 bilhões são desafetados para serem utilizados como receita advinda de impostos. Nada será partilhado com os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.¹⁶⁴

Já se ressaltou que o constituinte originário fora axiomático ao talhar o modelo tributário de sorte a conferir aos impostos a função de custear as despesas gerais e, à vista das contribuições, buscou-se garantir que atividades determinadas, dada sua importância, tivessem financiamento específico. O constituinte derivado, no entanto, assim como o legislador infraconstitucional e o Poder Executivo, trataram de amainar essa distinção nodal

¹⁶³ Conquanto desborde dos lindes desta pesquisa, oportuno ressaltar que, além das emendas constitucionais que cuidaram de desvincular parte da receita das contribuições, vislumbra-se, outrossim, medidas administrativas e de autoria do legislador infraconstitucional a concorrer para o completo descalabro das contribuições sociais e intervertidas no cenário brasileiro. Neste sentido, denuncia Marciano Godoi que “a medida administrativa - aprimorada com o passar dos anos - foi a prática do *contingenciamento das rubricas orçamentárias* das contribuições sociais/cides: com o contingenciamento orçamentário, grande parte das contribuições sociais/cides são arrecadadas (consubstanciando receitas efetivas e portanto engrossando o *superávit primário*) mas permanecem no caixa único do governo federal por anos a fio, deixando de se transformar em despesas/gastos e portanto deixando de “atrapalhar” o sucesso do superávit primário. [...] [o legislador ordinário] cria e majora contribuições sociais e cides respondendo às mais diversas necessidades e com os mais diversos propósitos, a maioria deles distanciados das genuínas finalidades que, segundo o Texto de 1988, autorizariam a criação das referidas exações”. In GODOI, Marcia Seabra de. Contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico: a paulatina desconstrução de sua identidade constitucional. Op. cit., p. 87-90.

¹⁶⁴ VELLOSO, Andrei Pitten. Repartição de receitas e autonomia federativa. In: GOMES, Marcus Lívio; ABRAHAM, Marcus; TORRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito financeiro na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal: homenagem ao Ministro Marco Aurélio*. Curitiba: Juruá, p. 93-113, 2016, p. 108.

entre os tributos, engendrando medidas que culminam por regalar a contribuições e impostos a mesma destinação.

Por mais legítimas que se afigurem as justificativas por trás deste artil – notadamente o engessamento orçamentário e a necessidade de recursos livres para formação de superávit primário –, pulula, em última análise, uma tributação extremamente caótica e irracional, à custa, em especial, da “dinamitação do federalismo fiscal”¹⁶⁵.

Com efeito, o exemplo da CPMF é assaz oportuno para explicitar a verdadeira ausência de diferenças, sob a ótica do governo, entre impostos e contribuições. Inicialmente, observa-se que esta contribuição encontra suas origens no IPMF, instituído pela EC nº 3 de 1993. Salta aos olhos que, ao invés de exercer sua competência residual para instituir novos impostos – o que seria o caminho natural, mas implicaria entregar 20% da receita arrecadada para os Estados –, preferiu-se criar nova competência impositiva através de Emenda Constitucional. Ato contínuo, o IPMF ganhara roupagem de contribuição social, através da EC 12/1996, que, sob o mote de financiar atividades relacionadas à saúde, instituiu a CPMF¹⁶⁶. Mister, nessa senda, trazer à baila a constatação feita por Marciano Godoi de que, na prática, as contribuições perderam sua identidade perante os principais operadores do orçamento, *in verbis*:

O Ministro Paulo Bernardo sugeriu que a alíquota da CPMF seja reduzida ao longo dos próximos 10 anos, redução que seria condicionada "a um plano de longo prazo de diminuição das despesas correntes do Governo (gastos para manter a máquina, fora investimento)". Ou seja: a CPMF, uma contribuição social cujo produto o art.84 do ADCT manda destinar à saúde, à previdência e à assistência social, é considerada pelo Ministro do Planejamento uma exação - tal como qualquer imposto - destinada a fazer face às despesas correntes do governo, daí o Ministro haver sugerido - mui austeramente - que sua redução seja acompanhada por uma correspondente redução dos "gastos para manter a máquina" do governo federal.¹⁶⁷

¹⁶⁵ Expressão utilizada pelo Ministro Sepúlveda Pertence em relação às consequências da desmesurada e injustificada utilização de contribuições especiais.

¹⁶⁶ A contribuição, após sucessivas emendas que lhe conferiam sobrevida, veio a ser extinta em 2007.

¹⁶⁷ GODOI, Marcia Seabra de. Op. cit., p. 90. Na mesma toada, vide excerto de reportagem veiculada no sítio eletrônico do Senado Federal, a denotar o incommensurável potencial arrecadatório das contribuições, bem como a não observância de seu conteúdo finalístico: “O crescimento da receita gerada pela CPMF entre 1998 e 2006 foi de 216,1%, enquanto o montante de tributos administrados pela Receita Federal evoluiu 78,4% no mesmo período, em termos reais. Apesar de ter sido criada para financiar a saúde, não havia essa obrigação na lei, e R\$ 33,5 bilhões foram usados para financiar outros setores.”. Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/noticias/entenda-o-assunto/cpmf>>. Acesso em 31 maio 2018.

Deveras, este talante é escancarado pela “nova DRU”. Explica-se: enquanto os arquétipos “decaídos” se prestavam a desvincular 20% da receita de impostos federais – o que faz mais sentido porquanto está-se apenas a garantir ao imposto uma desafetação que já lhe é inerente –, a Emenda Constitucional nº 93 defenestrou este tributo do âmbito de incidência da DRU e, não bastasse, tratou de avultar para 30% a monta a ser desvinculada da arrecadação de contribuições sociais e interventivas¹⁶⁸.

O processo de desnaturação destas exações não restou incólume a críticas da doutrina. Para além do descalabro na cobrança de contribuições exorbitante à guisa de garantir mais recursos livres após a desvinculação – em nítida inobservância dos aspectos da necessidade e referibilidade que deveriam ser ínsitos a estes tributos –, questiona-se o que acontece com identidade da espécie tributária após a desafetação.

A primeira corrente advoga no sentido de que a DRU acarretaria uma cisão nas contribuições sobre as quais incide, de sorte que, na porcentagem desvinculada, ter-se-iam verdadeiros impostos. Por todos, vide a tese esposada por Débora Mansur:

[...] na parcela desafetada, as contribuições especiais descaracterizam-se como tais, assumindo totalmente a feição de impostos. [...] não mais se trata de exação cobrada de um grupo específico em razão de uma especial finalidade constitucionalmente estabelecida e destinada a, eventualmente, reverter em seu interesse especial.¹⁶⁹

De outro lado, a posição ora encampada, a par da jurisprudência do STF, defende que as contribuições parcialmente desafetadas pela DRU se tornam contribuições *sui generis*, figuras híbridas entre os impostos e as contribuições. Justificando este entendimento, Paulo Ayres Barreto leciona que

Não procede, também, o argumento de que há transformação de parcela da contribuição em imposto. Como sabemos, os fundamentos constitucionais para instituição de impostos e contribuição são distintos. Não há como, em rápida penada, promover, a meio caminho, a “transformação parcial e temporária” de espécie tributária existente. Ademais, restaria maculada a garantia de que a União só poderá exercer sua competência residual mediante instituição de impostos não

¹⁶⁸ De acordo com o projeto de lei orçamentária de 2018, ter-se-á, dos R\$406,4 bilhões arrecadados a título de contribuições sociais e interventivas, o montante de R\$121,9 bilhões desvinculado. Disponível em <<http://www2.camara.leg.br/orcamento-da-uniao/estudos/2017/raio-x-autografo-ploa-18>>. Acesso em 31.05.2018.

¹⁶⁹ MANSUR, Débora Ottoni Uébe. *A desvinculação das receitas da união: elementos e (in)constitucionalidade*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018, p. 58.

cumulativos e que não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos demais impostos discriminados na Constituição.¹⁷⁰

Conquanto não se compartilhe da ilação de que estaria eivada de inconstitucionalidade a Emenda que ocasionasse modificação no sistema constitucional tributário – posto que, *a priori*, poder-se-ia cogitar da legitimidade de o constituinte derivado instituir novas competências tributárias, ou até mesmo modificar perfil dos tributos existentes, eis que a competência, em si, não constitui uma *clausula pétrea*¹⁷¹ –, é imprescindível perquirir os reflexos destas inovações.¹⁷²

Nesse esteio, e à vista do que foi expendido neste tópico, entende-se que a EC nº 93/2016 padece de inconstitucionalidade por aviltar direitos individuais tributários consubstanciados na garantia de que, à luz da inviolabilidade da propriedade (artigo 5º, *caput*, da CRFB), o montante cobrado do contribuinte a título de contribuição seja aplicado exclusivamente para os fins que justificaram a instituição do tributo. Nas palavras de Paulo Ayres Barreto:

Ao desvincular-se produto da arrecadação de contribuição, suprime-se a garantia individual do contribuinte de só se sujeitar ao pagamento de contribuição se, e somente se, o destino do montante exigido for integralmente utilizado nos fins que justificaram a criação do tributo. Além disso, rompe-se o imprescindível liame que deve existir entre a causa autorizativa do tributo e sua destinação. Se o produto da arrecadação é desvinculado, ainda que parcialmente, não há como alcançar os fins almejados.¹⁷³

3.3. A DRU, as taxas e a inobservância da “equivalência razoável”

O modelo da DRU veiculado pela EC nº 93/2016 inovou ao atrair para seu âmbito de incidência as taxas¹⁷⁴. Nesse sentido, logrou desvincular 30% da arrecadação de todas as taxas “já instituídas ou que vierem a ser criadas”. Em mais um funesto intento de promover a livre alocação de recursos não subsumidos à partilha de receitas, causa particular espécie o novel subterfúgio engendrado pelo constituinte derivado, tendo em vista o jaez da espécie tributária em comento.

¹⁷⁰ BARRETO, Paulo Ayres. Op. cit., p.119.

¹⁷¹ PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. Op. cit., p. 66.

¹⁷² É cediço que a competência tributária, enquanto matéria curial ao federalismo fiscal, compõe a cláusula pétrea insculpida no artigo 60, §4º, I. As despicieandas repercussões da DRU sobre a forma federativa serão minudenciadas no capítulo seguinte.

¹⁷³ BARRETO, Paulo Ayres. Op. cit., p.118.

¹⁷⁴ Os comentários ora esposados também se aplicam à DRE/DF e à DRM.

Com efeito, já foi ventilado que as taxas ostentam fato gerador vinculado à atividade estatal diretamente referida ao contribuinte, consubstanciada no exercício do poder de polícia ou na prestação de um serviço público.¹⁷⁵ Exige-se, ainda, que a atividade em questão seja *uti singuli*, ou seja, passível de ser decomposta em unidades autônomas (específico) e carreada a usuários determinados (divisível).¹⁷⁶

Assim, diferente da solidariedade geral que informa os impostos e da solidariedade de grupo inerente às contribuições, as taxas descortinam elementar postulado da justiça comutativa, propugnando-se que aquele que der causa a uma prestação estatal específica em seu favor será chamado a custeá-la. Tem-se, destarte, um caráter retributivo, uma relação sinalagmática, da qual deduz-se que a cobrança deverá refletir a monta dispendida pela Administração na respectiva atividade.

De outra toada, a par da dificuldade de se aferir, na prática, o custo da atividade estatal em relação ao contribuinte, não se exige exata correspondência entre o *quantum* a ser pago e o custo individual do serviço prestado, desde que observada a “equivalência razoável”¹⁷⁷ entre as duas grandezas; do contrário, estar-se-ia diante de diáfano locupletamento ilícito por parte do Estado. Nesse esteio, é defesa a utilização de fatores relacionados à riqueza do contribuinte para a mensuração do valor da taxa, eis que a única baliza legítima é o custo da atividade prestada.¹⁷⁸ Em escorço, insta trazer à baila a lição de Roque Antonio Carraza:

Conquanto não seja necessária uma perfeita coincidência entre o custo da atividade estatal e o montante exigido a título de taxa, deve haver, no mínimo, uma *correlação* entre ambas. Queremos com tais palavras destacar que, ao contrario do que acontece

¹⁷⁵ Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: [...] II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição.

¹⁷⁶ Defende-se que não só os serviços públicos, mas também o exercício do poder de polícia deve ostentar especificidade e divisibilidade no que tange ao contribuinte. Vide, neste sentido: ESTANISLAU, César Vale; MOREIRA, Mendes André. As taxas e o princípio da equivalência: entre a sua arrecadação e os custos da atividade estatal. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 233, p. 35-50, fev., 2015, p. 36.

¹⁷⁷ A expressão é recorrente na jurisprudência do STF. Vide, por todos, RE nº 576.321 - Relator Ministro Ricardo Lewandowski, Tribunal Pleno, julgamento em 4.12.2008, DJe de 13.2.2009.

¹⁷⁸ Sem prejuízo da regra plasmada no artigo 145, §2º da CRFB, nos termos da súmula vinculante nº 29, admite-se a utilização de alguns elementos próprios da base de cálculo de impostos, desde que o signo presuntivo de manifestação de riqueza se preste a mensurar a intensidade da atividade estatal. Adverte-se, ainda, que o princípio da capacidade contributiva encontra uma aplicação negativa no que concerne às taxas, isto é, visa a isentar a população de baixa renda, cf. Ricardo Lobo Torres, in *Curso de Direito Financeiro e Tributário*, op. cit., p. 408.

com os impostos, as pessoas políticas não podem criar taxas com fito exclusivo de carrear dinheiro para os cofres públicos. Além disso, na medida em que o pagamento das taxas está vinculado à prestação de um dado serviço público ou à prática de um determinado ato de polícia, elas devem estar voltadas a seu custeio, e não de outros serviços ou atos de polícia, que não alcançam o contribuinte (ou que a ele não estão disponibilizados, no caso dos serviços públicos. Ainda dentro desta linha de raciocínio, não é dado ao Poder Público manipular abusivamente os serviços públicos ou as diligências que levam ao exercício do poder de polícia, só para incrementar receitas.¹⁷⁹

Sem prejuízo, mister consignar que a Constituição não determina a afetação da receita oriunda das taxas, salvo no caso das custas e emolumentos judiciais, *ex vi* da norma insculpida em seu artigo 98, §2º¹⁸⁰. Em verdade, *a contrario sensu*, pode-se inferir que, ante a expressa vinculação veiculada no indigitado dispositivo, as demais taxas não estão jungidas às atividades que lhes originaram. É de dizer, em que pese a inarredável correlação entre este tributo e a despesa que lhe dá ensejo, não há, em sede constitucional, afetação técnica – excepcionado o artigo 98, §2º. É neste encaixe que Débora Mansur assevera que

Embora a afetação específica do produto das taxas não seja de sua natureza, muitas delas têm seu produto legalmente destinado a uma despesa específica, havendo, ainda, afetação constitucional atribuída, na hipótese dos emolumentos [...]. É somente para tais taxas que a desvinculação constitucional produz efeitos práticos, retirando dos fundos, órgãos ou natureza de despesas que eram legalmente afetados – ou constitucionalmente na hipótese do art. 98, §2º, CF/88 – 30% dos valores respectivos e os sujeitando à livre alocação conforme critério do Executivo.

Este quadro, no entanto, deve ser interpretado com parcimônia porquanto, mesmo inexistindo destinação prévia específica, as taxas, informadas pelo princípio da retributividade, não podem se prestar a angariar arrecadação líquida para os cofres públicos, sujeitando-se, inevitavelmente, ao limite relacionado ao custo da atividade que constitui a sua hipótese de incidência. Decorre deste raciocínio que, uma vez observada a devida equivalência entre atividade prestada e a cobrança levada a efeito, não há de se cogitar da existência de recursos a serem tredestinados para despesas estranhas àquelas que ensejaram a instituição da taxa.¹⁸¹

¹⁷⁹ CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 29 ed., São Paulo: Malheiros, 2013, p. 626-627

¹⁸⁰ Art. 98, § 2º: As custas e emolumentos serão destinados exclusivamente ao custeio dos serviços afetos às atividades específicas da Justiça.

¹⁸¹ GODOI, Marciano Seabra de. Taxa: uma espécie tributária em plena crise de identidade. In: LANNA, Gustavo et. Al. (Orgs.). *O cinquentenário do Código Tributário Nacional*. 1 ed. Belo Horizonte: D'Plácido, p. 97-115, 2016.

Não obstante, assim como acontece com as contribuições especiais e interventivas, assiste-se, no Brasil, a um processo de perda da identidade das taxas, no qual a sua instituição e mensuração é realizada de sorte a, não raro, custear gastos gerais da Administração – isto é, lhes é conferida destinação própria dos impostos. À guisa de elucidar este estratagema, calha lançar luzes sobre o relato propalado por Andrei Pitten Velloso:

O valor da Taxa de Utilização do SISCOMEX [Sistema Integrado de Comércio Exterior] sofreu reajustes exorbitantes, muito superiores à “variação dos custos de operação e dos investimentos no SISCOMEX”, à qual deveria corresponder, por força do art. 3º, §2º, da Lei 9.716/98. Tais reajustes foram orientados pela Nota Técnica Conjunta 2, de 06.04.2011, que considerou os custos de todo o “parque tecnológico da RFB”. Além de financiar despesas estranhas à atividade estatal que embasa a sua cobrança, a taxa em apreço tem arrecadado valores muito superiores aos necessários para tanto: ente 2009 a 2012, a arrecadação passou de R\$ 103 milhões para R\$ 644 milhões de reais, ao passo que o custo da operação e investimento de todo o parque tecnológico da RFB era, no período, inferior a R\$ 120 milhões.¹⁸²

É diante deste cenário que se insere a EC 93/2016¹⁸³, que, ao desvincular 30% da arrecadação das taxas da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, desvela o intento de respaldar a infausta prática que vem conquistando máxime os entes subnacionais, eis que lhes garante recursos desimpedidos, não subsumidos às vinculações constitucionais dos impostos, tampouco à partilha de receitas. Com efeito, Marciano Godoi aduz com argúcia que

Até a promulgação da EC 93/2016, havia claramente um hiato entre o conceito de taxa – como espécie tributária autônoma – aceito pela doutrina e previsto nas normas da Constituição Federal e do Código Tributário Nacional e o uso pragmático que os Estados vinham reservando a tal figura tributária[...]

A EC 93/2016, ao determinar que 30% da arrecadação das taxas “são desvinculados de órgão, fundo ou despesa”, parece ter querido fechar aquele hiato, legitimando com uma norma constitucional o que já era praticado por diversos entes federativos. Com isso, a desconstrução ou a perda da identidade jurídica das taxas fica ainda mais evidente, e, agora, busca ter respaldo na própria Constituição.¹⁸⁴

Deveras, além de malferir a identidade desta espécie tributária e de intensificar o acachapante caos que permeia a tributação brasileira, a cobrança de taxas superavitárias vilipendia direitos individuais dos contribuintes, consubstanciados no princípio do não

¹⁸² VELLOSO, Andrei Pitten. Repartição de receitas e autonomia federativa. Op. cit., p. 111. Para mais exemplos da cobrança de taxas superavitárias, vide GODOI. Marciano Seabra de. Taxa: uma espécie tributária em plena crise de identidade. Op. cit.

¹⁸³ Em 2018, dos R\$ 8,4 bilhões a serem arrecadados a título de taxa pela União, R\$2,5 bilhões restarão desvinculados. Vide <<http://www2.camara.leg.br/orcamento-da-uniao/estudos/2017/raio-x-autografo-ploa-18>>.

¹⁸⁴ GODOI. Marciano Seabra de. Taxa: uma espécie tributária em plena crise de identidade. Op. cit., p. 114-115.

confisco e da proporcionalidade, sendo certo que estes direitos se encontram agasalhados pela cláusula pétrea do artigo 60, §4º, IV, da CRFB e não podem, portanto, ser afastados por obra do constituinte derivado. Vide, neste sentido, a jurisprudência do STF:

O ordenamento constitucional brasileiro, ao definir o estatuto dos contribuintes, instituiu, em favor dos sujeitos passivos que sofrem a ação fiscal dos entes estatais, expressiva garantia de ordem jurídica que limita, de modo significativo, o poder de tributar de que o Estado se acha investido. Dentre as garantias constitucionais que protegem o contribuinte, destaca-se, em face de seu caráter eminente, aquela que proíbe a utilização do tributo - de qualquer tributo - com efeito confiscatório (CF, art. 150, IV). [...]

A taxa, enquanto contraprestação a uma atividade do Poder Público, não pode superar a relação de razoável equivalência que deve existir entre o custo real da atuação estatal referida ao contribuinte e o valor que o Estado pode exigir de cada contribuinte, considerados, para esse efeito, os elementos pertinentes às alíquotas e à base de cálculo fixadas em lei. Se o valor da taxa, no entanto, ultrapassar o custo do serviço prestado ou posto à disposição do contribuinte, dando causa, assim, a uma situação de onerosidade excessiva, que descaracterize essa relação de equivalência entre os fatores referidos (o custo real do serviço, de um lado, e o valor exigido do contribuinte, de outro), configurar-se-á, então, quanto a essa modalidade de tributo, hipótese de ofensa à cláusula vedatória inscrita no art. 150, IV, da Constituição da República. Jurisprudência. Doutrina. [...]

O princípio da proporcionalidade, nesse contexto, acha-se vocacionado a inibir e a neutralizar os abusos do Poder Público no exercício de suas funções, qualificando-se como parâmetro de aferição da própria constitucionalidade material dos atos estatais. A prerrogativa institucional de tributar, que o ordenamento positivo reconhece ao Estado, não lhe outorga o poder de suprimir (ou de inviabilizar) direitos de caráter fundamental constitucionalmente assegurados ao contribuinte. É que este dispõe, nos termos da própria Carta Política, de um sistema de proteção destinado a ampará-lo contra eventuais excessos cometidos pelo poder tributante ou, ainda, contra exigências irrazoáveis veiculadas em diplomas normativos editados pelo Estado.¹⁸⁵

In casu, ao desvincular 30% da receita das taxas, a EC nº 93 de 2016 intenta legitimar uma prática que está, em seu nascedouro, eivada de inconstitucionalidade. Com efeito, à vista da vertiginosa predileção dos governos pela arrecadação de recursos que se destinem à livre alocação, exige demasiado esforço vislumbrar um cenário em que a desvinculação de 30% das taxas não carregue a uma cobrança superavitária; isto é, se determinada atividade custa aos cofres públicos uma monta equivalente a “x”, no afã de cobrir as despesas ínsitas à atividade prestada e, ainda, garantir sobra de recursos para destinações diversas, a EC nº 93 de 2016 dá azo, e parece incentivar, à cobrança de “x+30%” em relação a todas as taxas desvinculadas.

¹⁸⁵ BRASIL. STF. Tribunal Pleno. ADI-MC-QO nº 2551. Relator Ministro Celso de Mello, Julgamento em 02.04.2003, DJ de 20.04.2006.

A alternativa – ou seja, cobrança escoreita da taxa, guardando equivalência aos custos estatais, e posterior desvinculação de 30% –, no empenho de colher um desenlace que não esteja tão ostensivamente talhado com a pecha da inconstitucionalidade, conduz à ruína o atendimento e qualidade da atividade alçada a fato gerador, conforme observado por Marcus Abraham.¹⁸⁶

¹⁸⁶ ABRAHAM, Marcus. As novas desvinculações de receitas dos Estados e Municípios. *JOTA*, 2016. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/columnas/coluna-fiscal/novas-desvinculacoes-de-receitas-dos-estados-e-municipios-01122016>>. Acesso em 01 jun. 2018.

CAPÍTULO 4

OS VIESES DE (IN)CONSTITUCIONALIDADE DA DESVINCULAÇÃO DE RECEITAS DA UNIÃO

4.1. Dos limites matérias ao poder reformador

Conquanto não se tenha a pretensão de exaurir a temática, urge tecer algumas considerações acerca dos limites materiais apostos às emendas à Constituição, tendo em vista o mister de perscrutar a constitucionalidade da DRU – obra do exercício do poder reformador.

Com efeito, o texto constitucional alberga, em seu artigo 60, §4º¹⁸⁷, as denominadas cláusulas pétreas, que são obstáculos materiais impostos pelo constituinte originário. Deveras, o poder de reforma, enquanto poder constituído, não pode, na sua legítima função de acomodar o texto às novas conjunturas, pretender criar uma nova Constituição; erigem-se, destarte, as cláusulas de imutabilidade como uma prevenção ao “processo de erosão” da ordem constitucional, de sorte a proteger a integridade e identidade do projeto originário.¹⁸⁸ Rodrigo Brandão assevera com argúcia que

[...] o poder de revisão logra conciliar as pretensões de continuidade e alterabilidade da ordem constitucional, na medida em que viabiliza a alteração juridicamente institucionalizada, de uma ou várias disposições constitucionais, mantido, todavia, o núcleo que confere identidade ao regime constitucional.¹⁸⁹

Decorrência natural deste núcleo de superconstitucionalidade¹⁹⁰ é a possibilidade de controle das emendas constitucionais, sendo certo que de nada adiantaria dotar certas cláusulas com o atributo da intangibilidade se não se admitisse o respectivo controle judicial do poder de reforma. Nesse esteio, e repisando a axiomática distinção entre os constituintes originário e derivado, o STF já teve a oportunidade de rechaçar o controle de normas constitucionais originárias, considerando juridicamente impossível, no ordenamento brasileiro, a tese das normas constitucionais inconstitucionais capitaneada por Otto Bachof.¹⁹¹

¹⁸⁷ Art. 60, § 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: I - a forma federativa de Estado; II - o voto direto, secreto, universal e periódico; III - a separação dos Poderes; IV - os direitos e garantias individuais.

¹⁸⁸ BRANCO, Paulo Gustavo Gonet; MENDES, Gilmar Ferreira. *Curso de direito constitucional*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 122-123.

¹⁸⁹ BRANDÃO, Rodrigo. *Direitos Fundamentais, democracia e cláusulas pétreas*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 25.

¹⁹⁰ Expressão utilizada por Rodrigo Brandão para se referir às cláusulas pétreas.

¹⁹¹ STF. Tribunal Pleno. ADI nº 815-3. Ministro Relator Moreira Alves. Julgado em 28.03.1996. DJ de 10.05.1996.

De outra toada, desde o advento da Primeira República, a Corte tem se proclamado competente para controlar a legitimidade material das emendas constitucionais.¹⁹²

Sob a égide da Constituição de 1988, esta competência foi ratificada e, pioneiramente, em 1993, declarou-se a inconstitucionalidade da emenda constitucional que instituía o IPMF no que tange ao afastamento das regras relativas à anterioridade tributária e das imunidades, por considerá-las insculpidas no artigo 60, §4º, IV, isto é, intangíveis ao poder de reforma.

Não se pode descurar, no entanto, da aparente tensão entre controle de constitucionalidade e democracia que, observa-se, é ainda mais pungente no que concerne ao controle judicial do poder reformador, à vista de que, em constituições rígidas – como a brasileira –, exige-se um processo legislativo mais dificultoso para a aprovação das emendas constitucionais.

De acordo com Rodrigo Brandão, os problemas de justificação do controle de constitucionalidade em um regime político democrático envolvem dois matizes, um de caráter temporal e outro de caráter semântico. À luz da primeira dificuldade, tem-se um conflito intergeracional, posto que decisões levadas a efeito no passado, isto é, por ocasião da assembleia constituinte, condicionam as deliberações potencialmente *ad aeternum*. É de dizer, aquelas normas jurídicas alçadas à categoria de cláusula pétrea só poderiam ser revisitadas em caso de ruptura da ordem constitucional vigente, implicando uma espécie de “governo dos mortos sobre os vivos”.¹⁹³

O problema de caráter semântico remete à famigerada dificuldade contramajoritária, traduzida no argumento de que agentes não eleitos (juízes) não deveriam obstaculizar decisões de órgãos referendados pelo voto popular. Conforme destacado alhures, este aparente estorvo é exacerbado no âmbito do controle do poder de revisão, visto que, no Brasil, exige-se

¹⁹² BRANCO, Paulo Gustavo Gonet; MENDES, Gilmar Ferreira. Op. cit., p. 125.

¹⁹³ BRANDÃO, Rodrigo. Direitos Fundamentais, Democracia e Cláusulas Pétreas: uma proposta de justificação e de aplicação do art. 60, p. 4, IV, da CF/88. *Revista Eletrônica de Direito do Estado – REDE*. Salvador, n. 10, abr./maio/jun., 2007, p. 7-8. Disponível em <<http://rbrandao.adv.br/wp-content/uploads/2017/05/DFs.-Clausulas-Petreas-e-Democracia-uma-proposta-d-e-justificacao-e-aplicacao-do-art-60-4-da-CF88.pdf>>. Acesso em 06 jun. 2018.

uma supermaioria para a aprovação de emendas constitucionais, qual seja, quórum qualificado de 3/5, na Câmara dos Deputados e no Senado Federal, em dois turnos cada casa¹⁹⁴.

Sem embargo, conforme lição de Luís Roberto Barroso, haure-se a legitimidade do controle judicial de constitucionalidade da própria força normativa da Constituição, a significar que, enquanto norma jurídica, deve ser interpretada e aplicada pelo Poder Judiciário. Ademais, o poder constituinte originário afigura-se como auge da soberania popular e, como instituidor de um novo ordenamento, subordina todos os poderes constituídos. Nesta senda, ainda que se reconheça que os limites materiais, não raro, desvelam abstração semântica e densidade política e moral, o Poder Judiciário também se encontra subordinado à Constituição, demandando-se que a interpretação apoie-se em critérios e métodos jurídicos, como a observância do dever de fundamentação e dos princípios que regem o sistema constitucional.¹⁹⁵

Em suma, o controle judicial das emendas constitucionais, ao descortinar a vontade do constituinte originário - que nada mais é do que a mais alta expressão da soberania popular - está, em verdade, a proteger o projeto constitucional de maiorias parlamentares eventuais. Mister, neste contexto, trazer à baila as abalizadas palavras de Luís Roberto Barroso acerca da já comentada¹⁹⁶ imprescindibilidade de se compreender o princípio democrático para além da regra da maioria:

A democracia não se assenta apenas no princípio majoritária, mas, também, na realização de valores substantivos, na concretização dos direitos fundamentais e na observância de procedimentos que assegurem a participação livre e igualitária de todas as pessoas nos processos decisórios. A tutela desses valores, direitos e procedimentos é o fundamento de legitimidade da jurisdição constitucional. Partindo dessas premissas, parece plenamente possível conciliar democracia e jurisdição constitucional, quer se defenda uma noção procedimental de Constituição - que privilegia a definição das regras do jogo político, cuja observância legitimaria os resultados produzidos -, quer se opte por um modelo substancialista - no qual certas opções materiais já estariam predefinidas.¹⁹⁷

¹⁹⁴ Art. 60, § 2º: A proposta será discutida e votada em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, considerando-se aprovada se obtiver, em ambos, três quintos dos votos dos respectivos membros.

¹⁹⁵ BARROSO, Luís Roberto. *O controle de constitucionalidade no direito brasileiro*. 7 ed., São Paulo: 2016, p. 56-60.

¹⁹⁶ Remete-se ao capítulo 1.1., no qual defendeu-se a possibilidade de levar-se a efeito o controle concentrado do orçamento, com esboço numa interpretação constitucional do princípio democrático.

¹⁹⁷ BARROSO, Luís Roberto. *O controle de constitucionalidade no direito brasileiro*. Op. cit., p. 59.

Em verdade, ante a sedimentada tradição brasileira de admitir a sindicabilidade das emendas constitucionais, a tensão entre o controle em comento e a democracia ostenta contornos mais interessantes no que concerne aos lindes das cláusulas pétreas. A questão que ora se propõe perquirir pode ser sintetizada nos seguintes termos: quando a Constituição estatui que “não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir (i) a forma federativa de Estado, (ii) o voto secreto, universal e periódico, (iii) a separação de Poderes e (iv) os direitos e garantias individuais, o que isto quer significar? Obstat-se quaisquer emendas que tangenciem estas cláusulas?

A resposta adequada, e consonante com a jurisprudência do STF¹⁹⁸, indica que não. À guisa de permitir uma prudente contemporização do projeto constitucional com os cambiantes anseios e necessidades do povo – sendo certo que um total engessamento tende a exortar vozes que promovam a ruptura da ordem vigente –, estarão talhadas com a pecha da inconstitucionalidade tão somente aquelas propostas de emenda que se prestem a amesquinhar os direitos e princípios insculpidos nas cláusulas pétreas. Neste esteio, insta lançar luzes sobre os ensinamentos de Flávio Novelli, em escorço da premissa que conduzirá o deslinde da análise acerca da (in)constitucionalidade da DRU:

A dita inviolabilidade dos direitos fundamentais ou a dos princípios estruturais do Estado, não significa, desenganadamente, pura e simples *imodificabilidade*, isto é, *inemendabilidade*. De fato, acorrendo-nos à exata observação de CARL SCHMITT há pouco lembrada, uma tal rigidez não faria sentido já ante a simples conceituação correta do poder de emenda. Acresce que os limites desse poder têm hoje, conforme se sabe, no consenso da melhor doutrina Constitucional - sem prejuízo, é claro, do seu histórico papel de garantia do legítimo interesse privado e da autonomia individual (na medida em que restringem a liberdade do próprio legislador constitucional) - uma predominante dimensão *institucional* e *funcional*: ordenam-se eles, primordialmente, no plano hermenêutico, mediante o *ponderado equilíbrio* e a *conciliação da diversidade dos valores fundamentais, aos fins sociais e coletivos adotados pela Constituição*. Quer dizer: ordenam-se ao fim supremo de garantir a Constituição mesma, visto que, resguardando-lhe a identidade e a individualidade, resguardam-se, em conseqüência, os próprios direitos fundamentais e os princípios estruturais, enquanto esses constituem *elementos configuradores* daquela, com ela

¹⁹⁸ Vide, neste sentido, excerto do voto de lavra do Ministro Sepúlveda Pertence por ocasião do julgamento do MS 23.047-3: “Reitero de logo que a meu ver as limitações materiais ao poder constituinte de reforma, que o art. 60, §4º, da Lei Fundamental enumera, não significam a intangibilidade literal da respectiva disciplina na Constituição originária, mas apenas a proteção do núcleo essencial dos princípios e institutos cuja preservação nelas se protege. Convém não olvidar que, no ponto, uma interpretação radical e expansiva das normas de intangibilidade da Constituição, antes de assegurar a estabilidade institucional, é a que arrisca legitimar rupturas revolucionárias ou dar pretexto fácil à tentação de golpes de Estado”. In STF. Tribunal Pleno. MS nº 23.047-3/DF. Ministro Relator Sepúlveda Pertence. Julgamento em 11.02.98. DJ de 14.11.2003.

afinal se identificam, e traduzem, na prática, o que P. LUCAS VERDÚ chama a "fórmula política", o *minimum* constitucional inviolável.¹⁹⁹

Os tópicos que se seguem tratarão de perscrutar a DRU à luz das normas dotadas do atributo de superconstitucionalidade, notadamente a forma federativa de Estado, a separação de Poderes e os direitos sociais, oportunidade em que serão minudenciados alguns aspectos ínsitos ao núcleo essencial das respectivas cláusulas pétreas.

4.2. A DRU como instrumento de fraude ao Federalismo Fiscal

Inicialmente, impende destacar que o novel arquétipo da DRU, veiculado pela EC nº 93/2016, não reduz diretamente os recursos destinados à repartição entre os entes subnacionais, pois, à exceção da CIDE-combustíveis²⁰⁰, recai apenas sobre tributos não partilháveis.

De outra toada, não se compartilha do argumento de que a DRU implicaria burla à atribuição de competências tributárias pela inobservância, no quinhão desvinculado, dos requisitos inerentes à instituição de impostos residuais.²⁰¹ Sem prejuízo das críticas envidadas à interpretação flexível do STF no que tange ao exercício da competência residual em matéria de contribuição especial²⁰², encampa-se o entendimento de que a desafetação parcial da receita das contribuições não implica criação, no montante desvinculado, de impostos, pelo que não há de se falar em vilipêndio à competência tributária. Ademais, conforme lição de Andrei Pitten, o sistema tributário, em si, não é considerado cláusula pétrea, admitindo-se que o constituinte reformador realize alterações, desde que conservada a higidez do pacto federativo.²⁰³

¹⁹⁹ NOVELLI, Flávia Bauer. Norma Constitucional Inconstitucional? A propósito do art. 2º, §2º, da Emenda Constitucional nº 3/93. *Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro, v. 199, p. 21-57, jan./mar., 1995, p. 46. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/download/46486/46691>>. Acesso em 07 jun. 2018.

²⁰⁰ Por força da liminar deferida em 19.12.2016 pelo Ministro Teori Zavascki na ADI nº 5.628, a DRU não diminui *quantum* a ser transferido aos Estados a título de CIDE-Combustíveis.

²⁰¹ BARRETO. Paulo Ayres. Op. cit., p. 175.

²⁰² Remete-se ao capítulo 3.2, no qual demonstrou-se a flexibilidade para instituir novas contribuições em comparação ao exercício da competência residual no que tange aos impostos.

²⁰³ PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. Op. cit., p. 66.

Não obstante, vislumbra-se violação da DRU ao artigo 60, §4º, I, da CRFB, a partir de uma análise pormenorizada dos fatores que acometem o federalismo fiscal brasileiro. A tese ora expendida pode ser sintetizada nos seguintes termos: a DRU é inconstitucional por promover a concentração, em favor da União, de receitas não partilhadas, em prejuízo da autonomia dos entes subnacionais e, portanto, em ofensa ao núcleo do Estado federado.

Com efeito, no capítulo 1.2.3, buscou-se minudenciar a evolução do pacto federalista no Brasil, com destaque para o esforço descentralista promovido pelo constituinte de 1988 no afã de consolidar a recém conquistada democracia. Relembre-se, então, que, à vista da imprescindibilidade da independência financeira na consecução da autonomia administrativa e política, a Constituição Cidadã engendrara complexa sistemática de distribuição de receitas, a albergar as técnicas da atribuição de competências tributárias e repartição da arrecadação.

A consagração do federalismo de cooperação deve-se ao fato de que o exaurimento das competências impositivas não quer significar que os entes arrecadarão monta satisfatória para arcar com seus misteres constitucionais. Em verdade, sabe-se que um dos stigmas do Brasil é a profunda desigualdade intra e inter-regional, de sorte que, não raro, entes subnacionais não ostentam potencial econômico significativo, sendo certo que, em seus territórios, não se materializam fatos geradores em equivalência às suas atribuições constitucionais.

Exsurgem, então, as transferências intergovernamentais obrigatórias à guisa de contemporizar as intempéries resultantes da exígua arrecadação decorrente do exercício das respectivas competências tributárias, no âmbito, em especial, dos Municípios. Sob a égide da Constituição de 1988, a partilha vertical de recursos fora revigorada, não só quantitativa, mas qualitativamente. De feito, colimando alavancar a autonomia financeira dos entes – faceta imprescindível para o alcance da autonomia política e administrativa –, superou-se o vetusto formato de transferências plasmado no artigo 26, §1º, da Constituição decaída, de modo a vedar-se a aposição de condições à entrega e emprego dos recursos oriundos das transferências constitucionais – à exceção do parágrafo único do artigo 160, da CRFB²⁰⁴ –, com vistas a obstaculizar uma indesejável influência política no repasse destas verbas.

²⁰⁴ Para uma interpretação constitucional da norma insculpida no artigo 160, parágrafo primeiro, da CRFB, vide ALVES, Raquel de Andrade Vieira. A Interpretação do art. 160 da Constituição à Luz do Novo Contexto Federativo. *Revista de Finanças, Tributação e Desenvolvimento - Vinculada ao Programa de Pós-graduação da UERJ*, v. 3, n. 3, 2015.

É cediço, outrossim, que o substrato dos Fundos de Participação dos Estado, Distrito Federal e Municípios é composto, em suma, pelo produto da arrecadação dos principais impostos federais (IR e IPI), na forma do artigo 159, I, da Lei Maior.

Esta breve remissão ao panorama original do federalismo de cooperação presta-se a subsidiar a análise dos matizes da centralização financeira e política que aflige a higidez do pacto federativo brasileiro, em nítido refluxo dos desígnios da Carta Magna.

Com efeito, restou evidenciado neste trabalho a tônica centralista que orienta o governo federal desde a década de 1990, a saber, um movimento de concentração de receitas marcado pelo arrefecimento das verbas destinadas aos Fundos de Participação, acompanhado do incremento da arrecadação oriunda das contribuições especiais. Trata-se, segundo Raquel Alves, de uma recentralização caracterizada pelo intento da União de reaver os recursos que se viu obrigada a partilhar com os demais entes federados.²⁰⁵ Sem embargo, a indigitada avocação de recursos não encontra correspondente centralização de atribuições, o que culmina por comprometer a subsistências dos entes periféricos. Em reforço argumentativo, mister trazer à baila as considerações do Ministro Gilmar Mendes acerca desta “competição fiscal vertical”²⁰⁶:

É cediço que, apesar dos esforços constitucionais, no sentido de promover descentralização de receitas na redação originária da Constituição Federal de 1988, nos anos seguintes, a União, por meio das contribuições – cuja receita não é partilhada com os demais entes –, conseguiu reverter o quadro constitucional de partilha de receitas, concentrando em seu poder a maior parte dos recursos tributários arrecadados. Parece correto afirmar, nesse sentido, que as duas décadas que sucederam à promulgação da Carta de 1988 caracterizaram-se pela inversão do quadro de partilha de receitas traçado na Constituinte. Refiro-me, é claro, ao uso cada vez mais frequente das contribuições do art. 149 da Constituição Federal, sobretudo as federais, para o financiamento do Estado brasileiro.²⁰⁷

Disponível em <<http://www.e-publicacoes.uerj.br/ojs/index.php/rfptd/article/view/14001>>. Acesso em 26 mar. 2018.

²⁰⁵ Ibidem, p. 13

²⁰⁶ ZAMBITTE IBRAHIM, Fábio; SCHWARTZ, Gustavo Carvalho Gomes. As contribuições sociais como instrumento de fraude ao pacto federativo. *Revista Direito das Relações Sociais e Trabalhistas*, v. 3, p. 183-206, 2017.

Disponível em <<http://publicacoes.udf.edu.br/index.php/exemplo1/article/view/Zambitte%20Ibrahim%3B%20Schwartz>>.

Acesso em 14 jun. 2018.

²⁰⁷ BRASIL. STF. Tribunal Pleno. ADO nº 25. Ministro Relator Gilmar Mendes. Julgado em 30.11.2016. DJe de 17.08.2017.

Neste encalço, destacou o Ministro que, enquanto o volume da arrecadação tributária passou de 25,99%, em 1994, para 33%, em 2016, do total de receitas correntes da União, a receita das contribuições saltou, neste mesmo íterim, de 29,18% para vultosos 54,92%.

Pode-se constatar do supraexpedido que os Fundos de Participação são “decisivos para os Estados e vitais para a maior parte dos Municípios do país”²⁰⁸. Deste modo, a predileção por tributos não partilháveis e o consequente decréscimo dos valores disponíveis à partilha de receitas acarreta, especialmente para os Municípios, a necessidade de se submeter aos desígnios do poder central, ao arrepio da autonomia vislumbrada pelo modelo federalista. Está-se a falar das transferências voluntárias que, ao contrário da partilha constitucional, são, por natureza, condicionadas. Isto quer significar que o ente receptor deve verter os recursos para a despesa que foi arrolada, normalmente, no convênio, sob pena de devolução.

Em princípio, este instrumento destina-se a fomentar o federalismo de cooperação, materializando transferências discricionárias como meio de redistribuir renda e reduzir desigualdades locais, pois “os governos subnacionais funcionam como agentes do ente concedente (especialmente do governo central), recebendo recursos e encarregando-se da implementação de políticas sociais redistributivas em âmbito local”.²⁰⁹ Trata-se, no entanto, de cenário ideal, muito distante do que se descortina na prática.

Deveras, observa-se que a principal fonte de receita de inúmeros Municípios e Estados decorre das transferências obrigatórias da União, destinando-se a suprir as despesas correntes, folha de pagamentos e outras despesas de custeio; destarte, qualquer despesa nova será coberta à custa de transferências voluntárias.

Com efeito, ante à míngua dos Fundos de Participação, o que era para ser acessório tornou-se imprescindível à consecução das atribuições constitucionais dos entes menores. Deste modo, a União utiliza-se da vantagem econômica proporcionada pela concentração de receitas para exercer influência política, principalmente sobre os Municípios, que se veem obrigados a encampar os programas impostos, através das transferências voluntárias, com vistas a receber recursos que viabilizem sua sobrevivência. Mister ressaltar, então, que ao

²⁰⁸ BARROSO, Luís Roberto. A derrota da federação: o colapso financeiro dos estados e municípios. *Revista de Direito da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro*, nº 53, p. 107-113, 2000, p. 108.

²⁰⁹ ABRAHAM, Marcus. *Curso de direito financeiro*. 4. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2017, p. 266.

contrário da partilha constitucional, mecanismo obrigatório e apolítico, as transferências voluntárias são objeto de barganha, restando a viabilidade dos entes subnacionais à mercê de decisões políticas levadas a efeito pelo governo federal e sujeita a favoritismos e circunstâncias partidárias e eleitorais.²¹⁰

Em outras palavras, as transferências voluntárias, que são condicionadas aos termos entabulados – não necessariamente atendendo a critérios técnicos –, pululam como instrumento de subordinação dos entes subnacionais à vontade política e econômica da União, sob pena de não terem recursos para atenderem às necessidades mais mezinhas de sua população, em patente subversão da autonomia propugnada pelo artigo 18, da CRFB. Neste esteio, denuncia José Mauricio Conti que

Atualmente, as transferências voluntárias, mais do que instrumentos de aperfeiçoamento do federalismo fiscal cooperativo, transformaram-se em armas de destruição da autonomia financeira, e conseqüentemente do federalismo brasileiro, subordinando municípios e estados à vontade da União. Há uma distorção do processo democrático por meio do qual são eleitos os governantes, uma vez que os responsáveis pela gestão dos entes subnacionais se veem compelidos a aceitar as ofertas que lhe são feitas pelos demais entes federados, sob pena de não terem recursos para atenderem às necessidades de sua população. Muitos prefeitos, por conseqüência, têm de destinar recursos conforme o interesse da União, detentora dos recursos e do poder de entregá-los a quem lhe convier.

Um indesejável desequilíbrio em nossa Federação, em que a União consegue impor sua vontade aos estados, e estes por sua vez aos municípios, deixando estes últimos, que estão mais próximos da população e sentido mais de perto suas reais necessidades, à mercê de verdadeiras “benesses” oriundas do, no mais das vezes, longínquo planalto central.²¹¹

Impende registrar, então, que esta idiosincrasia está inarredavelmente jungida à DRU. É de fácil ilação constatar que, não fosse a existência de mecanismo voltado a desafetar a receita oriunda da arrecadação de contribuições especiais, tornando-a, na monta desvinculada, de destinação idêntica à de impostos, o governo federal não poderia sustentar a vertiginosa política de incentivos, benefícios e isenções fiscais de IPI e IR. Note-se que este fenômeno fora fielmente identificado pelo Ministro Luiz Fux em seu voto vencido no RE nº 704.423, ocasião em que defendeu que o percentual do produto a que fazem jus os entes subnacionais não comporta dedução dos valores das desonerações levadas a cabo pela União. *In verbis*:

²¹⁰ BARROSO, Luís Roberto. A derrota da federação: o colapso financeiro dos estados e municípios. Op. cit., p. 110.

²¹¹ CONTI, José Mauricio. Transferências voluntárias geram desequilíbrio federativo. *Consultor Jurídico*, 2012. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2012-ago-28/contas-vista-transferencias-voluntarias-geram-desequilibrio-federativo>>. Acesso em 14 jun. 2018.

Iniciou-se [em 1994] um processo de consolidação de uma nova relação entre os entes federados, marcada pela recomposição de receitas pela União, aliada a uma forte dependência municipal das receitas federais e ao enfraquecimento gradual do papel político do Estado dentro da Federação. Esse modelo perdura até os dias atuais e se mantém, basicamente, através de três fatores: 1) diminuição dos valores repassados aos Fundos de Participação dos Estados e dos Municípios, em razão da política isentiva da União em relação aos principais impostos de sua competência – IR e IPI, o que se discute *in casu*; 2) aumento extraordinário da arrecadação mediante contribuições, como forma preferencial de incremento da arrecadação federal, justamente por estas não se submeterem à sistemática de partilha do produto da arrecadação – à exceção das Cide-Combustíveis; e 3) prorrogações sucessivas e expansão gradativa da DRU, que permite que a União dê continuidade à política de aumento da arrecadação via contribuições e possa, em seguida, desvincular parcela de sua receita para empregar em outros setores, que não o social, ao invés de prestigiar a instituição dos impostos de sua competência – que, por natureza, não possuem destinação vinculada.²¹²

Repise-se, neste esteio, que a tônica centrípeta conduzida pela União não seria possível no âmbito do federalismo fiscal esquadrihado pelo constituinte originário. Decerto, uma vez respeitado perfil das contribuições, em especial, o seu critério finalístico, desvelar-se-ia inviável o manejo destes tributos como meio de contemporizar as perdas ocasionadas pela desoneração dos principais impostos federais, quais sejam, o IR e IPI. É de dizer, no contexto que emerge da Desvinculação de Receitas da União, apenas os entes subnacionais amargam com a política fiscal realizada a expensas do decréscimo destes impostos, porquanto o governo federal pode compensá-la através da instituição e majoração das contribuições, que, assevere-se, à exceção da CIDE-Combustível, não são partilhadas.

Assim, a inconstitucionalidade da DRU em relação ao pacto federativo encontra-se na destinação própria de impostos, no montante desvinculado, regalada a tributos não partilháveis, o que se descortina como nítida fraude ao federalismo fiscal, vilipendiando, portanto, o núcleo do artigo 60, §4º, I, da CRFB, qual seja, a autonomia dos entes federados²¹³. Nesse esteio, assaz elucidativa a ponderação lavrada por Raquel Alves:

²¹² BRASIL. STF. Tribunal Pleno. Re nº 705.423/SE. Ministro Relator Edson Fachin. Julgado em 23.11.16. DJ de 07.02.2017.

²¹³ Em sentido contrário, Débora Mansur defende que a DRU não é inconstitucional, sustentando pela inexistência de violação direta ao artigo 60, §4º, I. Em que pese reconhecer o malogro do federalismo fiscal brasileiro, notadamente o estratagema da União para concentrar receita e centralizar poder, a autora não vislumbra no mecanismo de desvinculação um papel de protagonismo neste panorama, argumentando que a influência da DRU é oblíqua o que, a partir do juízo de “razão pública” que deve guiar o controle das emendas constitucionais, obstaculizaria a declaração de inconstitucionalidade. Discorda-se desta conclusão pois, sem prejuízo de uma necessária deferência ao poder reformador e interpretação restrita das cláusulas pétreas em observância ao princípio democrático, considerar a DRU constitucional é prestigiar um mecanismo fraudulento em detrimento do projeto constitucional, em prejuízo, em última análise, do Estado Democrático de Direito. Cumpre repisar o fato de que a política de desoneração que escasseia os Fundos de Participação só se sustenta

O mecanismo de desvinculação de receitas aparece como um “golpe de misericórdia” no Pacto Federativo, contribuindo para que o Governo Federal se valha cada vez mais de tributos não partilháveis, cuja receita será posteriormente desvinculada, ao invés de prestigiar a instituição de impostos de sua competência. [...] o fato é que esse modelo de federalismo predatório conduzido pela União é incompatível com o modelo federativo desenhado pela Constituição de 1988.²¹⁴

Com efeito, não é de se estranhar que a alvitrada derrocada do federalismo fiscal, notadamente a concentração de receitas na esfera da federal, coincide com o surgimento do mecanismo de desvinculação de receitas, em 1994, ainda sob roupagem de Fundo Social de Emergência. Desde esse marco, a predileção da União pelos tributos não partilhados, assim como a verve de burlar a repartição de receitas, resta cada vez mais ardilosa e ostensiva, atingindo seu fastígio com o advento da EC nº 93 de 2016. Deveras, além de extirpar os impostos do âmbito de incidência da DRU, logrou-se desvincular a receita das taxas – também não partilhada – e avultar para 30% a monta desafetada.

Por fim, cumpre trazer a lume a PEC nº 12 de 2013, de autoria do Senador Flexa Ribeiro, que, à vista do estratagema engendrado pela União, visa a acrescentar ao substrato dos Fundos de Participação parte da receita oriunda da arrecadação da contribuição para o financiamento da seguridade social e da contribuição social sobre o lucro líquido²¹⁵. Destaque-se, a par do argumento ora esposado, o seguinte excerto da justificativa plasmada na proposta:

[...] a cada ano os Estados vêm sofrendo perdas significativas em suas transferências constitucionais obrigatórias, haja vista a migração da arrecadação federal para os tributos não compartilhados. [...] analisando-se quanto representa o repasse ao FPE do total da arrecadação do Governo Federal, observa-se que, em 1988, era 16,4%, participação que se declinou até 9,8%, em 2010 – o que significa perda de 40% na parcela proporcional da arrecadação da União destinada ao FPE. Vale ressaltar que a mesma tendência ocorre em relação ao repasse ao FPM. Há, portanto, necessidade de recomposição da base de cálculo do FPE e do FPM, levando-se em consideração dois objetivos: tornar neutro o impacto das mudanças na composição da arrecadação dos tributos administrados pela RFB sobre a evolução dos fundos de participação; e

porque o governo federal possui a seu alcance o manejo de tributos cujo produto da arrecadação não é partilhável e cuja parte da destinação, ao fim e ao cabo, graças a DRU, será a mesma dos impostos “sacrificados”. Entende-se, assim, que a ofensa perpetrada pela DRU ao pacto federativo é direta e insofismável. Vide MANSUR. Débora Ottoni Uébe. Op. cit., p. 113-117.

²¹⁴ ALVES, Raquel de Andrade Vieira. *Federalismo fiscal brasileiro e as contribuições*. Op. cit., p. 232-234.

²¹⁵ Art. 159 [...] IV – do produto da arrecadação da contribuição para o financiamento da seguridade social e da contribuição social sobre o lucro líquido vinte e seis inteiros e cinco décimos por cento na seguinte forma: a) Treze por cento ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal; b) Treze inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Municípios.

ajustar os percentuais Aplicados, incluindo a arrecadação da COFINS e CSLL, buscando recompor a base perdida pelos Estados e Municípios.²¹⁶

Conquanto salutar o talante de coartar os subterfúgios perpetrados pela União, entende-se tratar-se de verdadeira “gambiarra” que viria a acentuar o acachapante jaez de irracionalidade e caos que assola o sistema tributário brasileiro, visto que solapa o perfil tributário das contribuições sociais, ao intenta legitimar a destinação própria de impostos que é impingida a estas exações. A proposta está, portanto, eivada de inconstitucionalidade, nos moldes tais como discutidos no capítulo 3.2., por vilipendiar direitos individuais dos contribuintes.

4.3. A DRU à luz da separação de Poderes

A separação horizontal de Poderes²¹⁷ é característica imprescindível de um Estado Democrático de Direito porquanto, ao estorvar a concentração de atribuições em um único órgão, evita governos despóticos e autoritários. Nesse sentido, a Constituição de 1988, além de insculpir o princípio em seu artigo 2º, estabelece, ao longo do texto, diversas sistemáticas de freios e contrapesos de sorte a viabilizar e promover o exercício e controle das atividades típicas e atípicas das instituições.

Este traço é particularmente ostensivo no que tange ao processo legislativo orçamentário, afigurando-se o princípio da separação de Poderes, nesta seara, como pressuposto de concretização da legalidade e democracia.²¹⁸

Com efeito, o devido processo orçamentário desvela particular atenção do constituinte originário no que concerne às funções de elaborar, deliberar, executar e controlar a atividade financeira estatal. Nesta senda, é cediço que a iniciativa vinculada dos projetos de lei orçamentária é do Chefe do Executivo, que irá, no âmbito de sua discricionariedade, alocar as verbas a determinadas despesas. Ato contínuo, o projeto segue para as Casas Legislativas, nas

²¹⁶ Proposta de Emenda à Constituição nº 12 de 2013. Disponível em <<http://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=1407161&disposition=inline>>. Acesso em 14 jun. 2018.

²¹⁷ Encontram-se na doutrina vozes a criticar tal nomenclatura, ao argumento de que haveria uma separação de funções, e não de Poderes, posto que o Poder Estatal é uno e materializado na Constituição. Vide, por todos: FREIRE JÚNIOR, Américo Bedê. A Separação de Poderes (funções) nos dias atuais. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro n. 238, p. 37-41, 2004.

²¹⁸ MENDONÇA, Eduardo Bastos Furtado de. *A Constitucionalização das Finanças Públicas no Brasil: devido processo orçamentário e democracia*. Rio de Janeiro: Renovar, 2010, p. 137.

quais a tramitação parlamentar seguirá as mesmas fases do processo legislativo comum, quais sejam, discussão, votação e sanção, na forma do artigo 166, da CRFB.

Depois de transformado o projeto em lei orçamentária, o Chefe do Executivo irá levar a efeito o orçamento nos moldes tais como aprovado. É de dizer, à luz do princípio da legalidade, haurido do artigo 167, incisos I, II, V e VI, da CRFB, cabe-lhe executar as despesas públicas em estrita observância à autorização orçamentária do Parlamento.

Esquadrinhou-se brevemente este *iter* no afã de demonstrar que a DRU constitui um “não-orçamento” e, portanto, está eivada de inconstitucionalidade por infringir o núcleo da separação de Poderes. Nesse esteio, em obra paradigmática sobre o tema, Eduardo Mendonça assevera que o mecanismo de desvinculação representa o paroxismo do equivocado entendimento do orçamento com mero limite de gastos.

Deveras, enquanto os fundos que lhe precederam (FSE e FEF) mencionavam, ainda que de forma aberta, algumas finalidades a serem alcançadas, a DRU não se presta a apontar quaisquer direções para sua utilização.²¹⁹ Obsta-se, assim, o esforço de sustentar a sua constitucionalidade como dotação aberta.²²⁰

Demonstrou-se que, no Brasil, o Chefe do Executivo possui amplas atribuições em relação à atividade financeira, sendo o responsável pela elaboração do projeto das leis orçamentárias e pela respectiva execução. O princípio da legalidade exsurge, portanto, como faceta da sistemática de freios e contrapesos, à guisa de controlar e contemporizar os poderes da Administração Pública, constituindo-se no núcleo do princípio da separação de Poderes, enquanto atividade típica do Legislativo.²²¹

A DRU, então, sob o mote de garantir certa margem de discricionariedade para o Chefe do Executivo, em resposta à famigerada rigidez do orçamento, culmina por deturpar a lógica

²¹⁹ Remete-se a ao capítulo 2.1 para uma comparação pormenorizada entre o FSE/FEF e a DRU.

²²⁰ MENDONÇA, Eduardo Bastos Furtado de. Op. cit., p. 116.

²²¹ Neste sentido, vide excerto do acórdão exarado por ocasião do julgamento da ADI nº 5.468: A separação dos poderes, sob o enfoque da pré-compreensão das funções institucionais e constitucionais, proporciona a interpretação de que a atividade de “fixar” – isto é, de “deliberar acerca” e “definir” – o orçamento corresponde a uma das típicas atribuições do Poder Legislativo na seara do Estado Democrático de Direito (CRFB/1988, art. 1º).” BRASIL. STF. Tribunal Pleno. ADI nº 5.468. Ministro Relator Luiz Fux. Julgado em 30.06.2016. DJe de 01.08.2017.

orçamentária propugnada pelo constituinte originário, pois permite que a vultosa monta de R\$ 124,4 bilhões²²² seja alocada pelo Executivo sem prévia submissão ao crivo do Parlamento. Insta trazer a lume a abalizada consideração exarada por Vanessa Siqueira sobre as tergiversações em comento:

De fácil ilação que o exacerbado dilargamento do princípio da não-afetação conduziu à sintomática desvinculação, que, por seu turno, confere ao Poder Executivo a absurda possibilidade de gastar sem que exista a correlata previsão legal e orçamentária.

De feito, procurou-se combater uma distorção alçando-se a respiradouro do Governo Federal mecanismo que viola, de forma frontal e grosseira, o princípio da separação de Poderes, núcleo intangível da Constituição da República.²²³

Diante do expendido, discorda-se, com as devidas vênias, do entendimento talhado por Alexandre Teixeira Jorge no sentido de que a chancela do Poder Legislativo, responsável pela edição das Emendas Constitucionais que instituíram e prorrogaram a DRU, bem como o alcance limitado e o caráter transitório do mecanismo, se prestariam a convalidar a tese ora esposada de vilipêndio à separação de Poderes.²²⁴

Procurou-se evidenciar, no capítulo 1, a importância da atividade financeira para a consecução dos direitos fundamentais. Neste sentido, à vista da escassez de recursos, o orçamento erige como instrumento nodal, destinado a pinçar as prioridades estatais frente aos anseios da sociedade.

É justamente a par desta função, e no afã de conferir-lhe maior legitimidade democrática, que o constituinte engendrou a alvitada sistemática de elaboração, execução e controle do orçamento, com atribuições bem delineadas e repartidas entre o Poder Legislativo e Executivo. Amesquinhar o papel do Parlamento neste processo, ainda que via Emenda

²²² Montante desvinculado em favor da União relativo ao exercício financeiro de 2018. <http://www2.camara.leg.br/orcamento-da-uniao/estudos/2017/raio-x-autografo-ploa-18>

²²³ SIQUEIRA, Vanessa Huckleberry Portella. *A rigidez orçamentária e a perda de discricionariedade do chefe do poder executivo: uma realidade?* São Paulo: Conceito Editorial, 2011, p. 123. Destaque-se, no mesmo sentido, Eugênio Rosa de Araújo, para quem a DRU sacrifica “o princípio moralizador da legalidade e orçamentária por criar um verdadeiro caixa-dois ou cheque em branco para bilhões em gastos com objetivos não previstos em lei”. In ARAÚJO, Eugênio Rosa de. *Violações da Constituição Financeira e seus reflexos no Direito Tributário diante da Reforma Tributária instituída pela EC n.º 42/03*. In: ____ (Org.). *A Reforma Tributária da Emenda Constitucional n.º 42/03: aspectos polêmicos e controvertidos*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, p. 27-45, 2004, p. 43.

²²⁴ JORGE, Alexandre Teixeira. Apontamentos acerca da desvinculação de receitas da união (DRU). *Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento – RFPTD*, v. 6, n. 6, Rio de Janeiro, 2018, p. 22. Disponível em: < <http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/32908> >. Acesso em 13.06.2018.

Constitucional, não se afigura possível, posto que a separação de Poderes, cláusula intangível ao constituinte reformador, ostenta como núcleo imutável um dever de moderação, racionalização e limitação do poder político estatal no interesse da liberdade. Em outras palavras, a separação de Poderes não se constitui no interesse das instituições, mas no intuito de viabilizar as conquistas consagradas pela Constituição, notadamente os direitos fundamentais.²²⁵

Considerando o desenho institucional do Congresso, *a priori*, dotado de maior *accountability* democrática, o alijamento do expressivo montante desafetado pela DRU da deliberação legislativa configura medida assaz autoritária e arcaica em favor de ilegítima persecução, pelo Poder Executivo, de suas próprias prioridades, em detrimento daquelas definidas no processo orçamentário. Está-se, portanto, em última análise, a fustigar a higidez do Estado Democrático de Direito. Em escorço do argumento que pugna pela inconstitucionalidade da DRU por aviltamento do artigo 60, §4, III, da CRFB, vide a lição de Eduardo Mendonça:

A DRU é o *não-orçamento*, e isso em relação a um montante extremamente expressivo de recursos, incluindo alguns de aplicação vinculada pelo próprio constituinte originário. Um não-orçamento caracteriza a perfeita antítese da legalidade orçamentária, parte essencial da competência privativa do legislador. [...]

Nesse sentido, a DRU é manifestamente inconstitucional, por violação ao núcleo essencial da separação de Poderes, da legalidade orçamentário, do princípio democrático e do princípio republicano que exige a transparência e racionalidade na gestão de todos os recursos públicos.²²⁶

4.4. A DRU e a vulneração de direitos sociais

A DRU ofende, ainda, o núcleo do artigo 60, §4º, IV. Inicialmente, ante a literalidade do indigitado dispositivo, a referir-se a “direitos e garantias individuais”, é de se reconhecer a existência de celeuma doutrinária quanto à proteção dos direitos sociais pela cláusula de superconstitucionalidade. Sem embargo, tendo em vista os lindes deste trabalho, encampa-se, sem maiores digressões, a posição majoritária, a pugnar pela intangibilidade não só do rol plasmado no artigo 5º, mas de todos aqueles direitos dotados de jusfundamentalidade espalhados pelo texto constitucional. Deveras, a partir de inarredável interpretação teleológica,

²²⁵ FREIRE JÚNIOR, Américo Bedê. A Separação de Poderes (funções) nos dias atuais. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro n. 238, p. 37-41, 2004.

²²⁶ MENDONÇA, Eduardo Bastos Furtado de. Op. cit., p. 117-118.

deve-se reconhecer que os direitos insculpidos no artigo 6º representam faceta curial do Estado Social e Democrático de Direito, sendo certo que admitir sua abolição pelo poder reformador equivale a derruir a ordem constitucional vigente, em contradição à *ratio* das cláusulas pétreas.²²⁷

Neste enalço, e recobrando a discussão empreendida no capítulo 1.1, os direitos sociais constituem-se como decisões valorativas de natureza jurídico-objetiva da Constituição, com eficácia direta e imediata, na forma do artigo 5º, §1º²²⁸, de sorte a vincular o Estado à sua permanente concretização e realização. Decorre desta eficácia dirigente uma “condição de imperativo de tutela”, pela qual o aparato estatal encontra-se juridicamente obrigado a garantir e proteger estes direitos.²²⁹

É sabido, no entanto, que os direitos ditos de segunda geração ostentam caráter prestacional, a significar que demandam recursos para sua implementação. Com efeito, conquanto não se descure de que todos os direitos fundamentais possuem alguma relevância econômica, os custos são avultados e assumem expressiva importância no âmbito dos direitos sociais, eis que é impossível vislumbrar sua efetiva realização apartada do dispêndio de algum recurso.²³⁰

Neste esteio, à vista de que a disponibilidade de recursos é escassa e, não raro, submete-se a “escolhas trágicas”, o constituinte originário, além de consagrar os direitos sociais, ocupou-se de estabelecer o seu financiamento através de tributação própria, notadamente no que concerne à seguridade social e à educação²³¹. Decerto, a Constituição Financeira deve estar a serviço da Constituição Social, sob pena de torná-la letra morta ou mera carta de intenções. Este talante é sobrepujado em relação às contribuições sociais, pois, como o

²²⁷ SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional*. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 431-436. No mesmo sentido, vide BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo*. São Paulo: Saraiva, p. 177 e ss., 2010.

²²⁸ Art. 5º, § 1º As normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata.

²²⁹ SARLET, Ingo Wolfgang. Op. Cit., p. 142-151.

²³⁰ Ibidem, p.285-289.

²³¹ A contribuição social do salário-educação, destinada a financiar a educação básica pública, não se submete à desafetação parcial promovida pela DRU, por força do art. 76, §2º, do ADCT, *in verbis*: Excetua-se da desvinculação de que trata o **caput** a arrecadação da contribuição social do salário-educação a que se refere o § 5º do art. 212 da Constituição Federal.

próprio nome vem a indicar, sua arrecadação está constitucionalmente comprometida com a promoção dos direitos que as justificam.

Pulula, destarte, a inconstitucionalidade da DRU em relação ao artigo 60, §4º, IV, sendo certo que, ao desvincular parcialmente a receita que seria destinada a custear a seguridade social²³² está-se, na prática, a amesquinhar a efetivação destes direitos, em vilipêndio ao núcleo da cláusula pétrea. Ora, a Constituição de 1988 é dirigente, arrolando em seu artigo 3º os fins que devem orientar a atividade estatal; consagra, ainda, peremptoriamente, direitos sociais prioritários, no artigo 6º, e sua respectiva fonte de financiamento vinculada, através das contribuições sociais, de sorte a garantir que sua consecução não reste integralmente à mercê de embates políticos. Não é legítimo, portanto, que o poder reformador subverta o ordenamento, máxime à luz dos argumentos pragmatistas que justificam a DRU.

Com efeito, ainda que se reconheça a importância de fomentar um espaço de discricionariedade no momento da elaboração das peças orçamentárias, não se admite que razões de Estado sejam invocadas em detrimento da Supremacia da Constituição, eis que, em um Estado Democrático de Direito, não só os fins hão de ser legítimos, mas também os meios devem sê-lo. Corroborando este raciocínio, vide a axiomática e edificante jurisprudência do STF:

RAZÕES DE ESTADO NÃO PODEM SER INVOCADAS PARA LEGITIMAR O DESRESPEITO À SUPREMACIA DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. A invocação das razões de Estado – além de deslegitimar-se com fundamento idôneo de justificação de medidas legislativa – representa, por efeito das gravíssimas consequências provocadas por seu eventual colhimento, uma ameaça inadmissível às liberdades públicas, à supremacia da ordem constitucional e aos valores democráticos que a informam, culminando por introduzir, no sistema de direito positivo, um preocupante fator de ruptura e de desestabilização político-jurídica. Nada compensa a ruptura da ordem constitucional. Nada recompõe os gravíssimos efeitos que derivam do gesto de infidelidade ao texto da Lei Fundamental. A defesa da Constituição não se expõe, nem deve submeter-se a qualquer juízo de oportunidade ou de conveniência, muito menos a avaliações discricionárias fundadas em razões de pragmatismo governamental. A relação do Poder e de seus agentes, com a Constituição, há de ser, necessariamente, uma relação de respeito.²³³

²³² Por ocasião da EC nº 93 de 2016, o custeio do Regime Geral da Previdência Social restou expressamente alijado do âmbito da DRU.

²³³ BRASIL. STF. Tribunal Pleno. ADI nº 2.010-2 MC. Relator Ministro Celso de Mello. Julgado em 30.09.1999. DJ de 12.04.2002.

Sobreleve-se que, *in casu*, a questão é ainda mais pungente, porquanto está-se diante da efetivação de direitos sociais fundamentais, atrelados ao mínimo existencial e à dignidade da pessoa humana, valor fundante do ordenamento brasileiro. Neste sentido, deve-se rechaçar a utilização, no controle judicial, de argumentos pragmatistas em prejuízo da realização de direitos fundamentais, sob pena de se inverter a ordem de prioridades constitucionais e, em última análise, solapar sua normatividade.²³⁴

Não colheria melhor sorte a DRU ainda que não se observasse, na prática, tredestinação de recursos do Orçamento da Seguridade Social para o Orçamento Fiscal, porquanto, nos termos do artigo 60, §4º, *caput*, a mera possibilidade, em abstrato, de vulnerabilizar direitos sociais é suficiente para ensejar a declaração de inconstitucionalidade.²³⁵

Sem prejuízo, verifica-se que o Governo Federal não se utiliza do mecanismo apenas para conferir flexibilização alocativa no âmbito do Orçamento da Seguridade, mas, de fato, para incrementar as receitas do Orçamento Fiscal à custa das contribuições sociais. Em outras palavras, isto quer significar que parcela dos recursos desvinculados de suas finalidades constitucionais são direcionados à amortização da dívida pública; ou seja, “restringem-se direitos sociais em prol do pagamento dos juros da dívida”²³⁶, materializando o fenômeno identificado por Bercovici e Massonetto como “constituição dirigente invertida”, a indicar uma ilegítima “blindagem” da Constituição Financeira frente à Constituição Social²³⁷. Ante este cenário, Fernando Scaff denuncia que

O procedimento que vem sendo adotado pelo Governo Federal para tratar desta matéria malfez a Constituição e a coloca em um patamar idêntico ao de uma norma inoportuna, que impede a gestão financeira saudável do Brasil. É a tese da ingovernabilidade que paira como ameaça à concretização constitucional desde sua promulgação. A classe dirigente brasileira se comporta como se a Constituição

²³⁴ PEREIRA, Jane Reis Gonçalves. As garantias constitucionais entre utilidade e substância: uma crítica ao uso de argumentos pragmatistas em desfavor dos direitos fundamentais. *Direitos Fundamentais & Justiça*, Belo Horizonte, ano 10, n.35, p. 345-373, jul./dez. 2016.

²³⁵ PEREIRA, Ana Carolina Barbosa; TEIXEIRA, Leopoldo Fontenele. A desvinculação das receitas da união (dru) e a efetivação de direitos fundamentais sociais. In: Fernando Basto Ferraz; Elizabeth Alice Barbosa Silva de Araújo; William Paiva Marques Júnior. (Org.). *Direitos Fundamentais Sociais na Contemporaneidade*. 1ª ed. São Paulo: LTR, 2014, p. 15-30.

²³⁶ SCAFF, Fernando Facury. A DRU, os direitos sociais e o pagamento dos juros da dívida. *Consultor Jurídico*, 2015. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2015-jul-14/contas-vista-dru-direitos-sociais-pagamento-juros-divida>>. Acesso em 18 jun. 2018.

²³⁷ BERCOVICI, Gilberto; MASSONETTO, Luís Fernando. Op. cit. Remete-se ao capítulo 1.1, no qual o fenômeno foi esmiuçado.

pudesse, e devesse, ser afastada para a concretização de seus objetivos de governo, e não que o exercício do governo devesse estar subsumido às normas constitucionais.²³⁸

No esforço de evidenciar as funestas consequências impingidas pela DRU à efetivação de direitos sociais, especialmente do direito à saúde, mister trazer à baila as Análises da Seguridade Social levadas a cabo pela Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e Fundação de Estudos da Seguridade Social e Tributário. Constata-se que o mecanismo de desvinculação presta-se, a um só tempo, a (i) criar um falacioso discurso de déficit em torno da Seguridade Social; a (ii) malferir a realização dos programas e direitos custeados pelo orçamento da Seguridade, ante a diminuição dos recursos disponíveis²³⁹ e a (iii) obstaculizar a criação de uma “poupança” para ser utilizada em momentos de maior necessidade ou de recessão financeira. Confira-se, por salutar, excerto do estudo de 2016:

Por que desvincular 20% ou 30% dos recursos da Seguridade Social? Porque historicamente o Orçamento da Seguridade Social sempre foi superavitário. Para dar uma ideia, entre 2005 e 2016, o *superavit* médio anual foi de R\$ 50,1 bilhões. A histórica renovação da DRU, sob as mais diversas denominações, desde 1994, demonstra o aspecto superavitário do Orçamento da Seguridade Social, que sempre foi o principal alvo da desvinculação. Coincidência, ou não, nesse mesmo período, entre 2005 e 2016, o valor médio de recursos desviados da Seguridade Social pela DRU foi de R\$ 52,4 bilhões, ou seja, da mesma ordem de grandeza da média dos superávits da Seguridade no mesmo período.²⁴⁰

²³⁸ SCAFF, Fernando Facury. Direitos humanos e a desvinculação das receitas da União. *Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro, v. 236, p. 33-50, abr./jun. 2004. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/44670/44974>>. Acesso em 04 maio 2018.

²³⁹ Impende, neste contexto, lançar luzes sobre a entrevista concedida pelo idealizador da CPMF, Adib Jatene, ao programa Roda Viva, em 2007. Nesta oportunidade, questionado acerca da falta de recursos para funcionamento dos hospitais públicos, o ex-Ministro da Saúde é didático e peremptório ao atribuir à DRU a derrocada do projeto constitucional para a universalização da saúde. *In verbis*: “os recursos que são colocados para a saúde são decrescentes. Em 1995, o orçamento da saúde era 22% do orçamento da seguridade. O orçamento da seguridade era 65 bilhões. Na Constituinte, se estabeleceu que o orçamento da saúde iria ser 30% do orçamento da seguridade. Quando eu fui buscar a CPMF, é para ver se eu conseguia chegar nos 30%, realmente. Bem, em 98, o orçamento da saúde era 18% do orçamento da seguridade. Hoje, o orçamento da saúde é 13% do orçamento da seguridade. O orçamento da seguridade é 370 bilhões, 133 bilhões é a arrecadação da previdência, que em 95, era 32 bilhões. Agora, o que você pode colocar é que estes 370 bilhões, do qual você tira 13%, por que é que o orçamento da saúde não cresceu correspondentemente ao crescimento do orçamento da seguridade? Porque se criou uma coisa que se chama DRU [Desvinculação de Recursos da União]. Se desvincularam recursos da União. Poupança se apenas os recursos da previdência, mas os demais – Cofins [Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social], PIS/Pasep [Programa de Integração Social], participação de lucro líquido etc –, se retirou 20%. Vinte por cento! De 240 bilhões, tirando o da previdência, grosseiramente, você tem 48 bilhões que ficaram para a Fazenda [ministério da Fazenda] manejar. E serviu para fazer o *superavit* fiscal. Para pagar juro da dívida e etc. Então, é por isso que o orçamento da saúde não cresceu.” JATENE, Adib. *Roda Viva*, entrevista concedida em 03.09.2007.

Disponível em: <http://www.rodaviva.fapesp.br/materia/518/entrevistados/adib_jatene_2007.htm>. Acesso em 18 jun. 2018.

²⁴⁰ ANFIP. *Análise da Seguridade Social em 2016*. Brasília: Anfip, 2017.

Disponível em: <https://www.anfip.org.br/doc/publicacoes/Livros_24_10_2017_11_48_10.pdf>. Acesso em 18 jun. 2018, p. 44.

Na mesma toada, Carlos Strapazzon assevera, a partir da análise da projeção orçamentária de 2012, que

Somadas as receitas da COFINS e as da CSLL, tem-se que em 2012 haverá um desvio de R\$47,49 bilhões da Seguridade Social para investimentos de infraestrutura, copa do mundo, olimpíadas e poupança para redução da dívida pública. Este parece ser um anúncio de violação explícita de *expectativas imperativas* posto que, no Brasil, as receitas de COFINS, CSLL e PIS são recursos públicos vinculados, desde 1988, à efetivação de programas sociais da área da saúde, inclusão social, risco social de desemprego e previdência. Não podem ter outro destino. Soluções inovadoras devem ser criadas no âmbito do Orçamento Fiscal, não no da Seguridade Social.²⁴¹

Ainda no que tange à desvinculação de recursos originalmente destinados a custear direitos sociais, a DRU padece de inconstitucionalidade por violar o princípio da vedação ao retrocesso. De feito, trata-se de limite material implícito ao poder reformador consistente na proibição de que medidas legislativas venham a subtrair o grau de concretização já alcançado por uma norma constitucional. Destarte, uma vez atingido determinado grau de proteção e satisfação de um direito social, este transforma-se em um direito subjetivo negativo, de sorte a impedir que o Estado atente contra ele.²⁴²

Conforme lição de Ingo Sarlet, a vedação ao retrocesso é facilmente haurida do ordenamento brasileiro, decorrendo, especialmente, do Estado Democrático e Social de Direito; do princípio da dignidade da pessoa humana; da máxima eficácia e efetividade dos direitos fundamentais, consoante plasmado no artigo 5º, §1º, da Lei Magna, e do princípio da proteção da confiança. Assim, fulcrado em eminente magistério de Gomes Canotilho, Sarlet aduz que o núcleo essencial dos direitos sociais já realizado e efetivado erige como cláusula pétrea implícita e, portanto, em trunfo oponível em face do constituinte derivado.²⁴³

O STF já teve algumas oportunidades de reconhecer e aplicar este princípio, destacando-se a recente liminar deferida em decisão monocrática pelo Ministro Ricardo Lewandowski na ADI nº 5.595. Com efeito, o Ministro Relator determinou a suspensão, *ad*

²⁴¹ STRAPAZZON, Carlos Luiz. Orçamento da seguridade social e a proteção de direitos fundamentais. *Simpósio Internacional de Direito: Dimensões materiais e eficácia dos direitos fundamentais*, v. 1, n. 1, 2012. Disponível em: <<https://editora.unoesc.edu.br/index.php/simposiointernacionaldedireito/article/view/1542>>. Acesso em 18 jun. 2018.

²⁴² SARLET, Ingo Wolfgang. Op. cit., p. 454-455.

²⁴³ Ibidem, p. 455-460.

referendum, dos artigos 2º e 3º da EC nº 86 de 2015 (cunhada de Emenda do Orçamento Impositivo), com esteio na proibição de retrocesso, haja vista a constatação de que indigitados dispositivos implicariam redução no financiamento da saúde pública. Mister lançar luzes sobre a auspiciosa fundamentação (grifou-se):

[...] qualquer restrição de cobertura ou atendimento no âmbito do SUS e, por conseguinte, do montante de recursos públicos ali empregados pelos governos lesa o direito à saúde, por lhe esvaziar das suas finalidades de redução do risco de doença e de outros agravos, bem como de acesso universal e igualitário às ações e serviços para sua promoção, proteção e recuperação. [...] Especificamente no caso em exame, a síntese parcial que cumpre firmar é a de que a proteção constitucional do direito à saúde e, por conseguinte, do direito à vida, exige que sejam assegurados concomitantemente a higidez do SUS e o seu financiamento adequado, seja pelo viés das fontes próprias e solidárias de receitas da seguridade social, seja pelo viés do dever de gasto mínimo no setor. Este é o estágio já conquistado de realização do direito à saúde, cujo retrocesso viola seu núcleo essencial. [...] Fato é que a ocorrência de reforma constitucional que vise ao aprimoramento dos direitos e garantias fundamentais é medida desejável de atualização dos fins e preceitos da CF, mas alterações que impliquem retrocesso no estágio de proteção por eles alcançado não são admissíveis, ainda que a pretexto de limites orçamentário-financeiros.²⁴⁴

Depreende-se deste excerto que as premissas e conclusões encampadas pelo STF são perfeitamente aplicáveis à desafetação levada a cabo pela DRU. É de dizer, assim como a previsão de percentuais mínimos de gastos, a vinculação constitucional de recursos voltada especificamente a financiar o Orçamento da Seguridade Social desvela-se como garantia assecuratória à realização e exercício de direitos fundamentais e, portanto, constitui núcleo de satisfação incompressível, ainda que por obra do poder reformador. Nesta baila, e a partir de uma análise orientada pelo princípio da proporcionalidade, Élide Graziane conclui que

Do ponto de vista da vinculação de gasto mínimo, a DRU descumpre o princípio de vedação de retrocesso social e afronta o art. 60, §4º, IV, da Constituição, quando mitiga a garantia de financiamento de direitos sociais fundamentais – percebidos individualmente –, no que se refere às receitas vinculadas de que tratam os arts. 149 e 195 [...].

As severas restrições fiscais a direitos sociais fundamentais que já tinham constitucionalmente assegurada garantia material de seu financiamento não guarda proporcionalidade com a ilimitada geração de despesas da política monetária. O presente conflito distributivo, presentemente vivenciado entre as políticas sociais e o serviço da dívida pública – tal como definira o IPEA (2004) – é um retrocesso social vedado constitucionalmente e decorre das obscuras regras de desvinculação de receitas que foram inseridas nas disposições transitórias da CF/1988 a título de conferir discricionariedade alocativa na execução orçamentária da União.²⁴⁵

²⁴⁴ BRASIL. Decisão Monocrática. ADI nº 5.595-MC. Ministro Relator Ricardo Lewandowski. Julgado em 13.10.2017. DJe de 19.10.2017.

²⁴⁵ PINTO, Élide Graziane. Op. cit., p. 534-535.

Diante do exposto, constata-se, em síntese, que a DRU é inconstitucional face aos direitos sociais por amesquinhar a sua eficácia dirigente e objetiva e, de outra toada, por violar o princípio da vedação ao retrocesso.

CAPÍTULO 5

A DESVINCULAÇÃO DE RECEITAS DA UNIÃO PELO STF.

O STF foi instado a debruçar-se sobre a DRU em variegadas oportunidades. Observa-se, no entanto, que a matéria sempre fora levada a conhecimento da Corte sob o fundamento de que o mecanismo de desvinculação, no percentual desafetado, estaria a criar imposto inominado.

Neste sentido, no julgamento da Medida Cautelar em Ação Cível Originária nº 952, indeferiu-se o pedido formulado pelo Município de Alto Alegre, que pretendia acrescentar à base de cálculo do FPM o percentual de 20% desvinculado em relação ao CSLL, ao argumento de que, na monta desafetada, ter-se-ia um imposto idêntico ao IR.²⁴⁶ Na mesma toada, por ocasião do RE nº 537.610²⁴⁷, a recorrente sustentou que a desvinculação das contribuições sociais teria criado imposto novo e inconstitucional. Sem embargo, a Segunda Turma, na esteira da posição encampada no capítulo 3.2, entendeu que não há alteração da natureza da exação, observando, outrossim, que a vinculação do produto não constitui cláusula pétrea. Este precedente fora aventado em diversas oportunidades para negar seguimento a recursos extraordinários que visavam a discutir a DRU²⁴⁸.

Insta, ainda, destacar a decisão, tida como paradigmática, proferida no bojo do RE 566.007. Sob a sistemática da repercussão geral, fixou-se a tese de que a desvinculação insculpida no artigo 76 do ADCT, independentemente de sua validade constitucional, não gera a devolução do indébito. Com efeito, a recorrente arguiria que a desafetação levada a cabo pela DRU seria inconstitucional por transformar as contribuições sociais em “impostos inominados”, pugnando, destarte, pela repetição do indébito tributário no percentual desvinculado.

Em verdade, a Ministra Relatora Cármen Lúcia observou que não se estava a questionar a constitucionalidade da DRU²⁴⁹, mas se, face a eventual constatação de incompatibilidade do mecanismo com a Lei Magna, teria a recorrente direito à desoneração proporcional das

²⁴⁶ BRASIL. STF. Decisão Monocrática. ACO nº 952-MC. Ministro Relator Cezar Peluso. Julgado em 20.04.2007. DJe de 25.04.2007.

²⁴⁷ BRASIL. STF. Segunda Turma. RE nº 537.610. Ministro Relator Cezar Peluso. Julgamento em 01.12.2009. DJe de 17.12.2009.

²⁴⁸ Vide, à guisa de exemplo, RE nº 614.184, RE 602.367 e RE 606.569.

²⁴⁹ Sem prejuízo, repisaram-se os precedentes da Corte, notadamente o RE 537.610.

contribuições recolhidas. Neste esteio, ainda à luz da inexistência de cisão da espécie tributária, asseverou-se que o oposto de “desvincular” é “vincular”, e não “devolver”. Isto é, “se a inconstitucionalidade fosse da desvinculação, a única consequência cabível seria o retorno à situação anterior, ou seja, a observância da vinculação originariamente estabelecida pela Constituição da República”.²⁵⁰

Do exposto, salta aos olhos que o STF ainda não analisou os matizes de inconstitucionalidade ventilados neste trabalho. Ao revés, foi ecoado o entendimento de que a desvinculação do produto das contribuições especiais não implica criação impostos inominados. Tem-se, como defendido no capítulo 3.2, contribuições *sui generis*, mas, ainda assim, contribuições. A tese advogada pelos contribuintes culminaria no *kafkiano* cenário de transmutação de impostos em contribuições, a partir das vinculações espraiadas pelo texto constitucional.

De outra sorte, urge uma análise da Corte alicerçada na perspectiva das cláusulas pétreas. Para tanto, é preciso defrontar as consequências impingidas pela DRU, especialmente, sobre a higidez do federalismo fiscal e efetivação dos direitos à saúde e assistência social. Decerto, cumpre ao STF, no seu mister de guardar a Constituição, defenestrar o mecanismo inconstitucional do ordenamento, sendo certo que, apesar de seu suposto caráter de provisoriedade, os Poderes Executivo e Legislativo não dão sinais de prescindir do instrumento. Como bem destaca Raquel Alves

Não dá para esperar que o Governo Federal não se valha da arrecadação de contribuições para o custeio de grande parte de suas ações, diante da ausência de necessidade de repartição dessas receitas com Estados e Municípios, além de outros fatores, como as facilidades na arrecadação, a falta de clareza da legislação de regência, ou mesmo a ausência de previsão detalhada em lei complementar de seus principais aspectos, dentre outros. O Poder Legislativo, por sua vez, não tem feito valer os interesses dos entes subnacionais em matéria de arrecadação, cedendo a pressões políticas da União, que desde a promulgação da Constituição de 1988 vem retomando as receitas e os poderes políticos que havia perdido, o que só demonstra a pouca viabilidade de resolução da questão em outro âmbito que não seja ao judicial.²⁵¹

Nesta senda, além da alvitrada decisão proferida na ADI nº 5.595, no qual o STF perfilhou interpretação coincidente com aquela que ensejaria a declaração de

²⁵⁰ BRASIL. STF. Tribunal Pleno. RE nº 566.007. Ministra Relatora Cármen Lúcia. Julgado em 13.11.2016. DJe de 10.02.2015.

²⁵¹ ALVES, Raquel de Andrade Vieira. *Federalismo fiscal brasileiro e as contribuições*, p. 241.

inconstitucionalidade da DRU pela inobservância da vedação ao retrocesso, desvela-se alvissareiro o julgamento da ADO nº 25, no âmbito da problemática do federalismo fiscal. De feito, ao declarar inconstitucional a omissão em editar a lei complementar voltada a estabelecer medidas compensatórias da política de desoneração veiculada pela Emenda 42/2003, os Ministros destacaram a urdidura que acomete a saúde financeira dos Estados. Nos termos do voto do Relator:

Observa-se, então, que, se, de um lado, o constituinte desenhou um quadro fiscal fortemente descentralizado quanto aos impostos; de outro, deixou nas mãos da União, livres de qualquer partilha de arrecadação, outra espécie tributária: as contribuições, especialmente as sociais. Progressivamente, o governo federal viu-se induzido a lançar mão dessa espécie tributária, quer pelas facilidades de seu regime de instituição, livre da aplicação de boa parte dos princípios tributários, quer pela não obrigatoriedade de partilha das receitas geradas, ao contrário do que ocorre com os impostos. Essa tendência, no entanto, trouxe efeitos perversos. No plano econômico e fiscal, a ampliação do financiamento do setor público brasileiro, por meio de contribuições, pode ter sido responsável por efeitos perversos, como o ganho de complexidade do sistema tributário, a centralização fiscal e a elevação da carga tributária. Faço esse breve panorama da evolução do quadro de partilha dos recursos tributários no Brasil apenas para que possamos ampliar um pouco o espectro do problema ora examinado e ver a questão constitucional no contexto em que, de fato, se inclui.²⁵²

Por fim, conquanto contestável vislumbrar compatibilidade da DRU com a Constituição em algum momento, impende lançar luzes sobre a tese de Daniel Marins, que entende advir a declaração de inconstitucionalidade da DRU de uma mutação constitucional oriunda da desestabilização do pacto federativo perpetrada pelo desequilíbrio na repartição de receitas tributárias. De acordo com o autor:

Em havendo alteração fática, com a deterioração da contas públicas estaduais e municipais, abre-se a oportunidade para o STF, com base no fenômeno da mutação constitucional, declarar a inconstitucionalidade da EC nº 68/2011, ou a que lhe sobrevier [EC nº 93/2016], em virtude da violação ao pacto federativo, por inviabilizar o formato da repartição de receitas tributárias que, originalmente, permitia a todos os entes dispor de valores suficientes, e proporcionais, para executar as políticas públicas de sua competência, na linha dos artigos 21, 23, 25 e 30 da Constituição.²⁵³

²⁵² BRASIL. STF. Tribunal Pleno ADO nº 25. Ministro Relator Gilmar Mendes. Julgado em 30.11.2016. DJe de 17.08.2017.

²⁵³ MARINS, Daniel Vieira. Desvinculação das Receitas da União e Mutação Constitucional. *Revista da Seção Judiciária do Rio de Janeiro*, v. 21, nº 51, p. 85-105, dez. 2014, p. 100.

CONCLUSÃO

Buscou-se, inicialmente, neste trabalho, apresentar as premissas para um Direito Financeiro Constitucional. À guisa de contextualizar o panorama jurídico no qual se insere a DRU, ressaltou-se a função primordial do Orçamento Público, qual seja, a consecução dos direitos fundamentais, posto que, em consonância com o caráter dirigente e a Supremacia da Constituição, a atividade financeira estatal está inarredavelmente jungida à efetivação dos direitos humanos. Observou-se, neste esteio, que ante a escassez de recursos, o custeio destes direitos em detrimento de gastos secundários é inclusive passível de controle pelo Poder Judiciário, sob pena de inverter-se, ilegitimamente, o dirigismo constitucional.

De outra toada, o Direito Financeiro foi tratado à luz do pacto federativo, oportunidade em que se demonstrou a importância do delineamento do federalismo fiscal para a autonomia dos entes, bem como a atenção regalada pelo constituinte de 1988 à descentralização de poderes no esforço de consolidar a recém conquistada democracia. Em refluxo da repartição de receitas engendrada pelo no texto constitucional, problematizou-se a tônica desvelada pelo Governo Federal no sentido de concentrar recursos e, logo, poder político, em prejuízo da autonomia dos entes subnacionais.

Talhadas estas premissas, traçou-se breve histórico da DRU, esmiuçando-se os arquétipos adotados desde os seus percussores, os Fundos Social de Emergência e Fundo de Estabilização Fiscal, até o arcabouço veiculado pela EC nº 93 de 2016, sempre com foco nos fatores que ensejaram a sua criação e contínua prorrogação. Com efeito, embora pensado para ser temporário, não houve mudança estrutural que possibilitasse o abandono do mecanismo que permite a livre alocação de recursos originalmente vinculados. Observou-se que, na contramão do desmesurado dilargamento do princípio da não vinculação de impostos, a DRU erige como “solução” politicamente mais favorável, tendo em vista que, ao desvincular-se “na ponta”, evitam-se os obstáculos políticos atrelados à extinção das vinculações.

Destarte, com o vultoso comprometimento dos recursos oriundos da arrecadação de impostos, a DRU descortina-se essencial à flexibilidade na elaboração dos projetos orçamentários e, em especial, à formação de superávit primário, matiz nodal da política macroeconômica abraçada pelo Brasil a partir da década de 1990.

Nesta senda, e escancarado as raízes fincadas da DRU, a EC nº 93 de 2016 inovou o mecanismo de sorte a aumentar para 30% o montante desvinculado, substituindo, ainda, os impostos pelas taxas. No mesmo encalço, logrou-se criar a DRE e DRM, destinando, a princípio, a vigência dos instrumentos a 2023.

Além da perplexidade causada pela perenização do mecanismo, saltam aos olhos as críticas esquadrihadas pela doutrina no que tange à sua compatibilidade com o ordenamento jurídico. Com efeito, à vista dos limites materiais impingidos ao poder reformador, e consolidado o mister do STF de controlar as emendas constitucionais face às cláusulas pétreas, buscou-se perquirir os variegados vieses de inconstitucionalidade da DRU.

Em uma primeira análise, à luz das exações desvinculadas pela EC nº 93 de 2016, salientou-se a desafetação parcial de exações cujo *discrímen* em relação aos impostos repousa justamente na destinação previamente determinada, quais sejam, as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico. Entendeu-se, ao fim, que a indigitada desvinculação não altera a natureza jurídica do tributo, é de dizer, não há criação de impostos no que concerne à monta desafetada. Nesta perspectiva, não se encampa a tese de que ter-se-ia inconstitucional instituição de impostos sem a devida observância dos requisitos ínsitos ao exercício da competência residual, máxime porque não se está diante de cláusula pétrea. Sem embargo, vislumbrou-se vilipêndio aos direitos individuais dos contribuintes diante da tredestinação de recursos arrecadados com fundamento no custeio de despesas específicas.

Destacou-se, ainda, que o novel arquétipo da DRU inaugura a celeuma relativa à desvinculação das taxas, denunciando-se intolerável intento de legitimar a instituição de taxas superavitárias, em desrespeito à referibilidade que informa estes tributos, e em afronta ao princípio da proporcionalidade e ao não confisco.

Retomando a problemática que acomete o pacto federativo, destacou-se que a DRU pulula como instrumento de fraude à repartição de receitas, eis que viabiliza a vertiginosa política de desoneração dos impostos que financiam os Fundos de Participação dos Estados e Municípios levada a cabo pelo Governo Federal. Deveras, demonstrou-se que tal sorte de política fiscal não pode ser defrontada de forma isolada, tendo-se em vista que a União tem ao seu alcance tributos cuja receita lhe é exclusiva e cuja destinação, ao fim e ao cabo, graças à DRU, é, em parte, a mesma daqueles impostos “sacrificados”.

Em outras palavras, uma vez respeitado perfil das contribuições, em especial, o seu critério finalístico, desvelar-se-ia inviável a utilização destes tributos como meio de contemporizar as perdas ocasionadas pela desoneração dos principais impostos federais, quais sejam, o IR e IPI. Deveras, no cenário que emerge da Desvinculação de Receitas da União, apenas os entes subnacionais amargam com a política fiscal realizada a expensas do decréscimo destes impostos, porquanto o Governo Federal pode compensá-la através da instituição e majoração das contribuições, que, à exceção da CIDE-Combustível, não são partilhadas.

Em síntese, constatou-se que o mecanismo de desvinculação infringe o pacto federativo ao promover a concentração de receitas através do manejo de contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, o que, de outra toada, é utilizado pela União para exercer influência política sobre os entes menores, ao arrepio da autonomia preconizada pelo artigo 18 da CF/88, núcleo essencial da cláusula superconstitucional insculpida no artigo 60, §4º, I.

No que tange à separação de Poderes, observou-se que a DRU constitui um “não-orçamento”, pois, sob o mote de garantir certa margem de discricionariedade para o Chefe do Executivo, em resposta à famigerada rigidez do orçamento, culmina por deturpar a lógica orçamentária propugnada pelo constituinte originário, ao permitir, esgueirando-se do princípio da legalidade – ínsito à separação de Poderes – que a vultosa monta desvinculada seja dispendida pelo Executivo sem prévia submissão ao crivo do Parlamento.

Ainda mais pungente é a violação ao artigo 60, §4º, IV, da CF/88 que, agasalhando todos aqueles direitos fundamentais espalhados pela Constituição, obstaculiza as emendas que tendam a amesquinhar a sua efetivação. Destarte, a inconstitucionalidade da DRU reside na potencial redestinação de recursos concebidos para o financiamento dos direitos sociais, notadamente de caráter prestacional, o que, em subversão do caráter dirigente das normas constitucionais, compromete a consecução destes direitos e transgredir a vedação ao retrocesso, princípio hasteado a limite material implícito pelo STF.

Por fim, perscrutou-se a jurisprudência do STF em relação à DRU para concluir que não houve pronunciamento com esteio nas perspectivas ventiladas. Em verdade, observou-se que as decisões da Corte foram levadas a efeito em sede de controle difuso e sempre ao

fundamento, ora encampado, de que o mecanismo de desvinculação não implica, na monta sob a qual incide, criação de impostos. Portanto, em que pese sua expressiva relevância no deslinde da atividade financeira estatal, pende de arguta análise a compatibilidade do instrumento ao ordenamento pátrio, em prejuízo da segurança jurídica.

Conquanto não se descure das vicissitudes decorrentes do excessivo engessamento orçamentário, tampouco da importância da produção de superávit primário, entende-se que argumentos pragmatistas não têm o condão de legitimar a subversão da higidez do projeto constitucional, sendo certo que as necessárias soluções engendradas devem se ater aos lindes apostos pelo constituinte originário. Deveras, em um Estado Democrático de Direito, e à vista da Supremacia da Constituição, não apenas os fins hão de ser legítimos, mas também os meios devem sê-lo. Urge, destarte, constatadas as alvitadas pechas de inconstitucionalidade, que a DRU seja defenestrada do ordenamento jurídico.

REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. Efetividade e vinculação das leis orçamentárias e a ADI 4.663. In GOMES, Marcus; ABRAHAM, Marcus; TORRES, Heleno Taveira (coords). *Direito financeiro na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal: homenagem ao ministro Marco Aurélio*. Curitiba: Juruá, 2016.

_____. As novas desvinculações de receitas dos Estados e Municípios. *JOTA*, 2016. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/coluna-fiscal/novas-desvinculacoes-de-receitas-dos-estados-e-municipios-01122016>>. Acesso em 01.06.2018.

_____. *Curso de direito financeiro*. 4. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2017.

ABRUCIO, Fernando Luiz. A coordenação federativa no Brasil: a experiência do período FHC e os desafios do governo Lula. *Revista de Sociologia e Política*, Curitiba, n. 24, p. 41-67, jun. 2005. Disponível em <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0104-44782005000100005&lng=en&nrm=iso>. Acesso em 06 maio 2018.

ALVES, Raquel de Andrade Vieira. A Interpretação do art. 160 da Constituição à Luz do Novo Contexto Federativo. *Revista de Finanças, Tributação e Desenvolvimento - Vinculada ao Programa de Pós-graduação da UERJ*, v. 3, n. 3, 2015. Disponível em <<http://www.e-publicacoes.uerj.br/ojs/index.php/rfptd/article/view/14001>>. Acesso em 26 mar. 2018.

_____. *Federalismo fiscal brasileiro e as contribuições*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.

ANFIP. Análise da Seguridade Social em 2016. Brasília: Anfip, 2017. Disponível em: <https://www.anfip.org.br/doc/publicacoes/Livros_24_10_2017_11_48_10.pdf>. Acesso em 18 jun. 2018.

ARAÚJO, Eugênio Rosa de. Violações da Constituição Financeira e seus reflexos no Direito Tributário diante da Reforma Tributária instituída pela EC n. ° 42/03. In: ____ (Org.). *A Reforma Tributária da Emenda Constitucional n. ° 42/03: aspectos polêmicos e controvertidos*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, p. 27-45, 2004.

ARAÚJO, Guilherme Peloso. *Contribuições: análise constitucional à luz do princípio federativa*. São Paulo: Editora Intelecto, 2016.

BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. Rio de Janeiro: Forense, 19 ed., 2015.

BAPTISTA, Patrícia. CAPECCHI, Daniel. Se o direito administrativo fica, o direito constitucional não passa: perspectivas do direito público contemporâneo sobre uma velha questão. *Revista de Direito da Cidade, Rio de Janeiro*, v. 8, n. 4, p. 1938-1960, 2016. p. 1940. Disponível em <<http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rdc/article/view/25461/19165>> Acesso em 03 maio 2018.

BARCELLOS, Ana Paula de. Neoconstitucionalismo, Direitos fundamentais e controle das políticas públicas. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 240, p. 83-105, abr. 2005. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/43620/44697>>. Acesso em 03 maio 2018.

_____. *Ponderação, racionalidade e atividade jurisdicional*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. São Paulo: Noeses, 2011.

BARROSO, Luís Roberto. A derrota da federação: o colapso financeiro dos estados e municípios. *Revista de Direito da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro*, nº 53, p. 107-113, 2000.

_____. A Dignidade da Pessoa Humana no Direito Constitucional Contemporâneo: Natureza Jurídica, Conteúdos Mínimos e Critérios de Aplicação. Versão provisória para debate público. Mimeografado, dezembro de 2010, p. 21. Disponível em: <luisrobertobarroso.com.br/wp-content/uploads/2010/12/Dignidade_texto-base_11dez2010.pdf>. Acesso em 03 maio 2018.

_____. *Direito constitucional brasileiro: o problema da federação*. Rio de Janeiro: Forense, 1982.

_____. Neoconstitucionalismo e constitucionalização do Direito (O triunfo tardio do direito constitucional no Brasil). *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 240, p. 1-42, abr. 2005. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/43618>>. Acesso em 03 maio 2018.

_____. *O controle de constitucionalidade no direito brasileiro*. 7 ed., São Paulo: 2016.

_____. Sentido e alcance do parágrafo único do art. 160 da Constituição: parâmetros para a retenção de receitas estaduais pela União Federal. *Revista de Direito da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro*, nº 64, p. 295-321, 2010.

BERCOVICI, Gilberto. A problemática da constituição dirigente: algumas considerações sobre o caso brasileiro. *Revista de informação legislativa*, Brasília, v. 36, n. 142, p. 35-51, abr./jun. 1999, p. 36. Disponível em <<http://staticsp.atualidadesdodireito.com.br/marcelonovelino/files/2012/08/Constitui%C3%A7%C3%A3o-dirigente-e-garantia.pdf>>. Acesso em 03 maio 2018.

_____; MASSONETTO, Luís Fernando. A Constituição Dirigente Invertida: A Blindagem da Constituição Financeira e a Agonia da Constituição Econômica. *Boletim de Ciências Econômicas*, Coimbra, vol. XLIX, p 57-77, 2006.

BINENBOJM, Gustavo. A Constitucionalização do Direito Administrativo no Brasil: um inventário de avanços e retrocessos. *Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado (RERE)*. Salvador: Instituto Brasileiro de Direito Público, n. 13, março/abril/maio, 2008.

BRAGA, Paulo Vitor Bergamo. A DRU e a “Constituição Dirigente Invertida” - o Direito Econômico e Social à disposição do Direito Financeiro. *Revista Jurídica da Escola Superior do Ministério Público de São Paulo*, São Paulo, v.5, p. 239-254, 2014.

BRANCO, Paulo Gustavo Gonet; MENDES, Gilmar Ferreira. *Curso de direito constitucional*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

BRANDÃO, Rodrigo. *Direitos Fundamentais, democracia e cláusulas pétreas*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

_____. Direitos Fundamentais, Democracia e Cláusulas Pétreas: uma proposta de justificação e de aplicação do art. 60, p. 4, IV, da CF/88. *Revista Eletrônica de Direito do Estado – REDE*. Salvador, n. 10, abr./maio/jun., 2007. Disponível em <<http://rbrandao.adv.br/wp-content/uploads/2017/05/DFs.-Clausulas-Petreas-e-Democracia-uma-proposta-d-e-justificacao-e-aplicacao-do-art-60-4-da-CF88.pdf>>. Acesso em 06 jun. 2018.

BRASIL. Carga Tributária no Brasil – 2016. *Receita Federal*. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2016.pdf>>. Acesso em 09 maio 2018

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

_____. Decisão Monocrática. ADI nº 5.595-MC. Ministro Relator Ricardo Lewandowski. Julgado em 13.10.2017. DJe de 19.10.2017.

_____. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

_____. Proposta de Emenda à Constituição nº 12 de 2013. Disponível em <<http://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=1407161&disposition=inline>>. Acesso em 14 jun. 2018.

_____. Proposta de Emenda à Constituição nº 50 de 2007. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=453973&filename=PEC+50/2007>. Acesso em 16 maio 2018.

_____. Proposta de Emenda à Constituição nº 87/2015. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=1567815>>. Acesso em 24 jun. de 2018.

_____. Proposta de Emenda Constitucional nº 4 de 2015. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1300563&filename=PEC+4/2015>. Acesso em 14 maio 2018.

_____. Proposta de Emenda Constitucional nº 41 de 2003. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=129816&filename=PEC+41/2003>. Acesso em 14 maio 2018.

_____. Proposta de Emenda Constitucional nº 85 de 1999. Disponível em: <<http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD14SET1999.pdf>>. Acesso em 14 maio 2018.

_____. STF. ADI 4048-MC, Relator Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, DJe 21.08.2008.

_____. STF. ADI 5595-MC. Decisão Monocrática, Relator Ministro Ricardo Lewandowski. DJe 01.09.2017.

_____. STF. Decisão Monocrática. ACO nº 952-MC. Ministro Relator Cezar Peluso. Julgado em 20.04.2007. DJe de 25.04.2007.

_____. STF. Primeira Turma. RE nº 242.431-3/SP. Julgado em 30.03.1999. DJ de 14.05.1999.

_____. STF. Segunda Turma. RE nº 537.610. Ministro Relator Cezar Peluso. Julgado em 01.12.2009. DJe de 17.12.2009.

_____. STF. Tribunal do Pleno. ADI nº 2.925. Ministra Relatora Ellen Gracie. Julgado em 19.12.2003. DJ de 4.03.2005.

_____. STF. Tribunal Pleno ADO nº 25. Ministro Relator Gilmar Mendes. Julgado em 30.11.2016. DJe de 17.08.2017.

_____. STF. Tribunal Pleno. ADI nº 2.010-2 MC. Relator Ministro Celso de Mello. Julgado em 30.09.1999. DJ de 12.04.2002.

_____. STF. Tribunal Pleno. ADI nº 3.105. Ministra Relatora Ellen Gracie. Julgado em 18.08.2004, DJ de 18.02.2005, p. 110.

_____. STF. Tribunal Pleno. ADI nº 5.468. Ministro Relator Luiz Fux. Julgado em 30.06.2016. DJe de 01.08.2017.

_____. STF. Tribunal Pleno. ADI nº 815-3. Ministro Relator Moreira Alves. Julgado em 28.03.1996. DJ de 10.05.1996.

_____. STF. Tribunal Pleno. ADI-MC-QO nº 2551. Relator Ministro Celso de Mello, Julgado em 02.04.2003, DJ de 20.04.2006.

_____. STF. Tribunal Pleno. ADO nº 25. Ministro Relator Gilmar Mendes. Julgado em 30.11.2016. DJe de 17.08.2017.

_____. STF. Tribunal Pleno. MS nº 23.047-3/DF. Ministro Relator Sepúlveda Pertence. Julgado em 11.02.98. DJ de 14.11.2003.

_____. STF. Tribunal Pleno. RE nº 146.733. Ministro Relator Moreira Alves. Julgado em 29.06.1992. DJ de 06.11.1992.

_____. STF. Tribunal Pleno. RE nº 228.321/RS. Ministro Relator Carlos Velloso. Julgado em 01.10.1998. DJ de 30.05.2003.

_____. STF. Tribunal Pleno. RE nº 396.266. Julgado em 26.11.2003, DJ de 27.02.2004.

_____. STF. Tribunal Pleno. RE nº 566.007. Ministra Relatora Cármen Lúcia. Julgado em 13.11.2016. DJe de 10.02.2015.

_____. Tribunal Pleno. RE nº 576.321 - Relator Ministro Ricardo Lewandowski. Julgado em 4.12.2008, DJe de 13.2.2009.

_____. STF. Tribunal Pleno. Re nº 705.423/SE. Ministro Relator Edson Fachin. Julgado em 23.11.16. DJ de 07.02.2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. ADI 4.049-MC, rel. Min. Ayres Britto, Tribunal do Pleno, DJe 08.0.2009.

CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 29 ed., São Paulo: Malheiros, 2013.

CARVALHO, André Castro. *Vinculações de Receitas Públicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

CONTI, José Mauricio. Transferências voluntárias geram desequilíbrio federativo. *Consultor Jurídico*, 2012. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2012-ago-28/contas-vista-transferencias-voluntarias-geram-desequilibrio-federativo>>. Acesso em 14 jun. 2018.

ESTANISLAU, César Vale; MOREIRA, Mendes André. As taxas e o princípio da equivalência: entre a sua arrecadação e os custos da atividade estatal. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 233, p. 35-50, fev., 2015.

FERRAZ, Luciano; GODOI, Marciano Seabra de; SPAGNOL, Werther Botelho. *Curso de direito financeiro e tributário*. Belo Horizonte: Fórum, 2017,

FERREIRA, Francisco Gilney Bezerra de Carvalho; LIMA, Renata Albuquerque. A Desvinculação das Receitas da União (DRU) como Instrumento de Flexibilização do Orçamento Público no Brasil: Necessidade ou Distorção? *Revista de Direito Tributário e Financeiro*, v. 2, p. 309-330, 2017. Disponível em:

<<http://www.indexlaw.org/index.php/direitotributario/article/view/1410/0>>. Acesso em 24 jun. 2018.

FERREIRA, Gustavo Sampaio Telles. *Federalismo constitucional e reforma federativa: poder local e cidade-estado*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2012, p. 14.

FREIRE JÚNIOR, Américo Bedê. A Separação de Poderes (funções) nos dias atuais. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro n. 238, p. 37-41, 2004.

FUX, Luiz. Orçamento público na jurisprudência do STF: a possibilidade de controle judicial, a autonomia constitucional orçamentária e a problemática do orçamento participativo. In: GOMES, Marcus Lívio; ABRAHAM, Marcus; TORRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito financeiro na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal: homenagem ao Ministro Marco Aurélio*. Curitiba: Juruá, p. 16-35, 2016.

GODOI, Marcia Seabra de. Contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico: a paulatina desconstrução de sua identidade constitucional. *Revista de Direito Tributário da APET*, São Paulo, nº 15, 2007, p. 81-100.

_____. Taxa: uma espécie tributária em plena crise de identidade. In: LANNA, Gustavo et. Al. (Orgs.). *O cinquentenário do Código Tributário Nacional*. 1 ed. Belo Horizonte: D'Plácido, 2016, p. 97-115.

JATENE, Adib. *Roda Viva*, entrevista concedida em 03.09.2007. Disponível em: <http://www.rodaviva.fapesp.br/materia/518/entrevistados/adib_jatene_2007.htm>. Acesso em 18 jun. 2018.

JORGE, Alexandre Teixeira. Apontamentos acerca da desvinculação de receitas da união (DRU). *Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento – RFPTD*, v. 6, n. 6, Rio de Janeiro, 2018, p. 22. Disponível em: <<http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/32908>>. Acesso em 13.06.2018.

MANSUR, Débora Ottoni Uêbe. *A desvinculação das receitas da união: elementos e (in)constitucionalidade*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018;

MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel; SARLET, Ingo Wolfgang. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

MARINS, Daniel Vieira. Desvinculação das Receitas da União e Mutação Constitucional. *Revista da Seção Judiciária do Rio de Janeiro*, v. 21, nº 51, p. 85-105, dez. 2014.

MENDONÇA, Eduardo Bastos Furtado de. *A Constitucionalização das Finanças Públicas no Brasil: devido processo orçamentário e democracia*. Rio de Janeiro: Renovar, 2010.

MORAES, Maria Celina Bodin de. A caminho de um Direito Civil Constitucional. *Revista Estado, Direito e Sociedade*, Rio de Janeiro, v. 1, 1991. Disponível em: <<http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/15528-15529-1-PB.pdf>>. Acesso em 03 maio 2018.

MOREIRA, Andre Mendes. Repartição de receitas tributárias e autonomia federativa. In: GOMES, Marcus Lívio; ABRAHAM, Marcus; TORRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito financeiro na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal: homenagem ao Ministro Marco Aurélio*. Curitiba: Juruá, p. 51-92, 2016.

NOVELLI, Flávia Bauer. Norma Constitucional Inconstitucional? A propósito do art. 2º, §2º, da Emenda Constitucional nº 3/93. *Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro, v. 199, p. 21-57, jan./mar., 1995. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/download/46486/46691>>. Acesso em 07 jun. 2018.

OLIVEIRA, Cláudio Ladeira de; FERREIRA, Francisco Gilney Bezerra de Carvalho. O Orçamento Público no Estado Constitucional Democrático e a Deficiência Crônica na Gestão das Finanças Públicas no Brasil. *Sequência (Florianópolis)*, Florianópolis, n. 76, p. 183-212, maio 2017, p. 187. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S2177-70552017000200183&lng=en&nrm=iso>. Acesso em 03 maio 2018.

PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. *Contribuições: teoria geral contribuições em espécie*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

PEREIRA, Ana Carolina Barbosa; TEIXEIRA, Leopoldo Fontenele. A desvinculação das receitas da união (dru) e a efetivação de direitos fundamentais sociais. In: Fernando Basto Ferraz; Elizabeth Alice Barbosa Silva de Araújo; William Paiva Marques Júnior. (Org.). *Direitos Fundamentais Sociais na Contemporaneidade*. 1ªed.São Paulo: LTR, 2014, p. 15-30.

PEREIRA, Fábio Franco. *A federação no constitucionalismo brasileiro*. 2010. 214 f. Dissertação (Mestrado em Direito do Estado) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010. Disponível em <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2134/tde-07072011-090937/pt-br.php>> acesso em 06 maio 2018.

PEREIRA, Jane Reis Gonçalves. As garantias constitucionais entre utilidade e substância: uma crítica ao uso de argumentos pragmatistas em desfavor dos direitos fundamentais. *Direitos Fundamentais & Justiça*, Belo Horizonte, ano 10, n.35, p. 345-373, jul./dez. 2016.

PINTO, Élidea Graziane. Seis vezes DRU: flexibilidade orçamentária ou esvaziamento de direitos sociais? *De Jure - Revista Jurídica do Ministério Público do Estado de Minas*. Belo Horizonte, n. 11, p.511-537, 2008. Disponível em <<http://acervo.mpmg.mp.br/ojs/index.php/dejure/article/view/104/13/>>. Acesso em 03 abr. 2018.

_____. STF reconhece o "direito a ter o custeio adequado de direitos" na ADI 5.595. *CONJUR*, 2017. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2017-set-12/contas-vista-stf-reconhece-direito-custeio-adequado-direitos-adi-5595>>. Acesso em 07 maio 2018.

SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional*. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

SARMENTO, Daniel. O Neoconstitucionalismo no Brasil: Riscos e Possibilidades. In QUARESMA, Regina, OLIVEIRA, Maria Lúcia de Paula, OLIVEIRA, Farlei Martins Riccio de (coord.). *Neoconstitucionalismo*. 1 ed. Rio de Janeiro: Forense, p. 267-302, 2009. Disponível em: <<http://www.dsarmento.adv.br/content/3-publicacoes/15-o-neoconstitucionalismo-no-brasil-riscos-e-possibilidades/o-neoconstitucionalismo-no-brasil-riscos-e-possibilidades-daniel-sarmento.pdf>> Acesso em: 03 maio 2018

SCAFF, Fernando Facury. A DRU, os direitos sociais e o pagamento dos juros da dívida. *CONJUR*, 2015. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2015-jul-14/contas-vista-dru-direitos-sociais-pagamento-juros-divida>>. Acesso em 16 maio 2018.

_____. Fernando Facury. Direitos humanos e a desvinculação das receitas da União. *Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro, v. 236, p. 33-50, abr./jun. 2004. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/44670/44974>>. Acesso em 04 maio 2018.

SCHREIBER, Anderson. *Direito Civil e Constituição*. São Paulo: Atlas, 2013.

SIQUEIRA, Vanessa Huckleberry Portella. *A rigidez orçamentária e a perda de discricionariedade do chefe do poder executivo: uma realidade?* São Paulo: Conceito Editorial, 2011.

STRAPAZZON, Carlos Luiz. Orçamento da seguridade social e a proteção de direitos fundamentais. *Simpósio Internacional de Direito: Dimensões materiais e eficaciais dos direitos fundamentais*, v. 1, n. 1, 2012. Disponível em: <<https://editora.unoesc.edu.br/index.php/simposiointernacionaldedireito/article/view/1542>>. Acesso em 18 jun. 2018.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 18. ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2011.

_____, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: orçamento na Constituição*. V. 5., 3.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

TRAVASSOS, Marcelo Zenni. *O controle do orçamento à luz dos Direitos Humanos*. Brasília: Penélope Editora, 2014.

VELLOSO, Andrei Pitten. Repartição de receitas e autonomia federativa. In: GOMES, Marcus Lívio; ABRAHAM, Marcus; TORRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito financeiro na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal: homenagem ao Ministro Marco Aurélio*. Curitiba: Juruá, p. 93-113, 2016.

ZAMBITTE IBRAHIM, Fábio; SCHWARTZ, Gustavo Carvalho Gomes. As contribuições sociais como instrumento de fraude ao pacto federativo. *Revista Direito das Relações Sociais e Trabalhistas*, v. 3, p. 183-206, 2017. Disponível em <<http://publicacoes.udf.edu.br/index.php/exemplo1/article/view/Zambitte%20Ibrahim%3B%20Schwartz>>. Acesso em 14 jun. 2018.

ZIMMERMANN, Augusto. *Teoria geral do federalismo democrático*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 1999.